



---

# RELATÓRIO DE ESTÁGIO

---

AUDITORIA FNANCEIRA



**Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Superior de  
Contabilidade para a obtenção do Grau de Mestre em Auditoria**

**RUI MIGUEL SOUSA CAIADO**

OUTUBRO DE 2016  
COIMBRA



---

# RELATÓRIO DE ESTÁGIO

---

AUDITORIA FNANCEIRA



**RUI MIGUEL SOUSA CAIADO**

**Orientadora científica do ISCAC:** Dr.ª Sónia Rito

**Local do Estágio:** A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo e Associados, SROC, Lda.

**Supervisor do Estágio:** Dr.º Marco Dias

OUTUBRO DE 2016  
COIMBRA



## RESUMO

O presente relatório integra a fase final do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, com o objetivo principal de apresentar as tarefas desenvolvidas ao longo do estágio realizado em Viseu, na sociedade A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda., por um período de 6 meses.

Abordando a auditoria financeira, este relatório encontra-se dividido em três capítulos. No primeiro capítulo é efetuado um enquadramento teórico, onde desenvolve os elementos principais da auditoria financeira aplicados durante o estágio, nomeadamente, o sistema de controlo de qualidade, o controlo interno, a materialidade, o risco de auditoria, o planeamento de auditoria, a prova de auditoria, os papéis de trabalho e por último a Certificação Legal das Contas.

No capítulo seguinte, é feita uma descrição da entidade onde foi realizado o estágio, considerando aspetos como a sua constituição, os serviços prestados, as áreas de atividades dos clientes, a sua estrutura organizacional e os recursos materiais que utilizam.

Por último, no terceiro capítulo são descritas as atividades desenvolvidas durante o estágio, começando por relatar as atividades de formação e adaptação, seguidamente descreve um trabalho específico realizado necessário para o sistema de controlo de qualidade da entidade e por fim os principais trabalhos de auditoria realizados tanto nas instalações da entidade acolhedora, como em trabalho de campo realizado nas visitas aos clientes.

**Palavras-chave:** Auditoria financeira, sistema de controlo de qualidade, materialidade, risco e Certificação Legal de Contas



## ABSTRACT

This report is part of the final phase of the Master in Business and Public Auditing for the Institute of Accounting and Administration of Coimbra, with the main objective being to present the tasks developed throughout the internship conducted in Viseu at "A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda"., during a period of six months.

Addressing financial auditing, this report finds itself divided into three chapters. The first chapter provides a theoretical framework, which develops key elements of financial audit applied during the internship, namely, the quality control system, internal control, materiality, audit risk, audit planning, evidence, audit working papers and finally the Legal Certification of Accounts.

In the following chapter, a description is given of the entity where the stage was carried out, considering several aspects such as its establishment, the services provided, the customer activity areas, organizational structure and the material resources they use.

Finally, the third chapter describes the activities developed during the internship, starting with reporting the training and adaptation activities, then the description of specific work necessary for the organization's quality control system and finally the main audit work performed both on the premises of the host entity or in customer visits (field work).

**Keywords:** Financial audit, quality control system, materiality, risk and Legal Certification of Accounts.



## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar quero agradecer ao Dr.º Marco Dias pela disponibilidade, dedicação e companheirismo desde o primeiro dia de estágio. Os seus ensinamentos, principalmente na área de auditoria, serão sem dúvida fundamentais para o meu futuro profissional. Não posso deixar agradecer também à Dr.ª Patrícia Oliveira pela sua disponibilidade para o esclarecimento de dúvidas em matéria de contabilidade, bem como todos os outros colegas de trabalho pela forma que me acolheram na sociedade.

Inevitavelmente, à minha família, principalmente aos meus pais e irmão, pois tudo isto foi possível graças ao esforço e dedicação que sempre tiveram.

Um agradecimento especial aos meus amigos, principalmente aqueles que contribuíram na elaboração deste relatório.

Agradeço também ao Dr.º Figueiredo Lopes e ao Dr.º Manuel Figueiredo por me terem concedido a oportunidade de realizar o estágio curricular na sua sociedade, à Dr.ª Sónia Rito, minha orientadora, pela disponibilidade, apoio e paciência na realização do presente relatório de estágio.

Obrigado a todos.



## ÍNDICE

RESUMO .....	ii
AGRADECIMENTOS .....	iv
ÍNDICE DE ACRÓNIMOS E SIGLAS .....	vii
ÍNDICE DE FIGURAS .....	ix
ÍNDICE DE QUADROS .....	ix
INTRODUÇÃO .....	1
<b>PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....</b>	<b>3</b>
I.1 Auditoria Financeira .....	3
I.2 Auditoria em Portugal .....	4
I.3 Organismos e normas de auditoria .....	7
I.4 Controlo de Qualidade .....	10
I.5 Controlo Interno .....	14
I.6 Avaliação dos riscos e planeamento .....	18
I.6.1. Conhecimento da entidade .....	18
I.6.2. Materialidade em Auditoria .....	19
I.6.3. Risco de auditoria .....	22
I.6.4. Planeamento da auditoria .....	25
I.7 Prova de auditoria .....	28
I.7.1. Asserções e prova de auditoria .....	28
I.7.2. Procedimentos de Auditoria .....	30
I.7.3. Testes aos controlos .....	33
I.7.4. Procedimentos substantivos .....	33
I.8 Papéis de Trabalho .....	34
I.9 Certificação Legal das Contas .....	35
<b>PARTE II – APRESENTAÇÃO DA EMPRESA .....</b>	<b>39</b>
II.1 A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. ....	39
II.2 Serviços prestados .....	39
II.3 Áreas de atividades dos clientes .....	41
II.4 Estrutura Organizacional .....	42
II.5 Recursos Materiais .....	43
<b>PARTE III – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS .....</b>	<b>45</b>
III.1 Atividades de Formação e Adaptação .....	45
III.2 Trabalho Específico .....	48



III.3 Trabalho Intercalar de Auditoria .....	53
III.3.1. Investimentos .....	53
III.3.2. Meios Líquidos Financeiros .....	55
III.3.3. Contas a Receber e a Pagar .....	55
III.3.4. Rendimentos e Gastos .....	58
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>61</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>63</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>68</b>
Anexo 1 - Novo modelo de CLC .....	69
Anexo 2 - Papel de trabalho “Rubricas a nível” (modelo para rubricas do balanço) .....	72
Anexo 3 - Papel de trabalho “Movimentos Documentados do Papel” .....	73
Anexo 4 - Papel de trabalho “Papel Dinâmico” para conciliações bancárias .....	74
Anexo 5 - Carta Modelo de Circularizações .....	75
Anexo 6 - Resumo do Processo de Circularização .....	76
Anexo 7 - Papel de trabalho “Rubricas a nível” (modelo para rubricas da DR) .....	77
Anexo 8 - Global Check Segurança Social .....	78



## ÍNDICE DE ACRÓNIMOS E SIGLAS

ACE	– Agrupamento Complementar de Empresas
CEOROC	- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
CLC	– Certificação Legal das Contas
CMVM	– Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CNC	– Comissão de Normalização Contabilística
CNSA	– Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
CSC	– Código das Sociedades Comerciais
DRA	– Diretrizes de Revisão/Auditoria
EOROC	– Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
ESNL	– Entidades do Setor Não Lucrativo
EIP	– Entidades de Interesse Público
IAASB	– <i>Internacional Auditing and Assurance Standards Board</i>
IFAC	– <i>International Federation of Accountants</i>
IMI	– Imposto Municipal sobre Imóveis
IPSS	- Instituições Particulares de Solidariedade Social
IRC	– Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas
IRS	– Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares
ISA	– <i>International Statements on Auditing</i>
ISQC	– <i>International Standard on Quality Control</i>
IUC	– Imposto Único de Circulação
IVA	– Imposto sobre o Valor Acrescentado
MCIQ	– Manual de Controlo Interno de Qualidade
NTR/A	– Normas Técnicas de Revisão/Auditoria
OROC	– Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
RA	– Risco de Auditoria
RC	– Risco de Controlo





RD – Risco de Detecção

RI – Risco Inerente

RJSA - Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas



## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> - Estratégia de auditoria .....	25
<b>Figura 2</b> - Planeamento de auditoria.....	27
<b>Figura 3</b> - Diversidade da carteira de clientes .....	41
<b>Figura 4</b> - Organograma A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.....	42
<b>Figura 5</b> - Dossier geral da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. ....	46
<b>Figura 6</b> - Dossier corrente da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.	47

## ÍNDICE DE QUADROS

<b>Quadro 1</b> – Principais entidades sujeitas a revisão legal de contas .....	7
<b>Quadro 2</b> - Indicadores de referência para o cálculo da materialidade .....	20
<b>Quadro 3</b> - Alocação da materialidade às rubricas .....	21
<b>Quadro 4</b> - Redistribuição da materialidade .....	22
<b>Quadro 5</b> - Avaliação do risco de distorção material.....	24
<b>Quadro 6</b> - Asserções das demonstrações financeiras .....	29
<b>Quadro 7</b> - Modelo de Certificação Legal de Contas/Relatório de Auditoria .....	36
<b>Quadro 8</b> - Modelo alterado de Certificação Legal de Contas/Relatório de Auditoria .....	37



## INTRODUÇÃO

O presente relatório de estágio tem por objetivo demonstrar as atividades por mim desenvolvidas durante o período compreendido entre 20 de abril e 7 de outubro de 2015, relacionando-as com os conhecimentos obtidos na parte letiva do mestrado em Auditoria Empresarial e Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

O estágio foi realizado na área da Revisão Legal de contas, tendo como entidade acolhedora a A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.

Os principais objetivos da realização do estágio consistiram em aplicar os conhecimentos adquiridos, durante toda a minha formação académica, nomeadamente na área da auditoria financeira, ter contacto com “o mundo real” da auditoria, assim como aprofundar e desenvolver conhecimentos não só na área da auditoria financeira, mas também em áreas conexas com é o caso da contabilidade financeira, da contabilidade analítica, da contabilidade das sociedades, de fiscalidade, de gestão financeira, entre outras.

Após esta introdução, este relatório de estágio encontra-se dividido em três partes. Numa primeira é feito um enquadramento teórico da auditoria financeira, nomeadamente seus objetivos, metodologias, evolução e o papel da auditoria e da Ordem dos Revisores Oficial de Contas em Portugal, a importância do controlo interno no processo de auditoria, a avaliação dos riscos, a relevância da materialidade no planeamento e na execução dos trabalhos. Contudo, não se pode falar de todos estes elementos do processo de auditoria, sem se falar da prova de auditoria, que é fundamental para o auditor validar as asserções que pretende e é essencial para este formular e fundamentar a sua opinião.

Na segunda parte será feita a apresentação da empresa onde foi realizado o estágio, referindo os serviços prestados, a sua organização interna, os recursos materiais que dispõe, bem como as principais áreas de atividade dos seus clientes.

Em seguida, na terceira parte, estão descritas as principais tarefas realizadas no decurso do estágio, nomeadamente, atividades de adaptação à entidade, a elaboração de um manual de controlo interno de qualidade (MCIQ), no âmbito de um controlo de qualidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), assim como demais trabalhos de auditoria,



essencialmente na área dos investimentos, meios líquidos financeiros, contas a receber e a pagar, e rendimentos e gastos.

Por fim, serão apresentadas algumas considerações finais, nomeadamente ao nível de competências adquiridas durante a realização do estágio.



## PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### I.1 Auditoria Financeira

A auditoria financeira tem como objetivo principal a realização de exames às demonstrações financeiras e a todos os seus documentos de suporte, de acordo com certas normas, com o intuito de exprimir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras expõem uma imagem verdadeira e apropriada.

Os auditores devem recolher prova suficiente e adequada para determinar se a apresentação e divulgação das demonstrações financeiras estão de acordo com as normas contabilísticas, emitindo posteriormente um relatório disponibilizado ao órgão de gestão e às demais partes interessadas (ex.: bancos, investidores, clientes, fornecedores, etc.). Esta auditoria é realizada por auditores externos e independentes da entidade de modo garantir a credibilidade do relatório emitido pelo auditor, estando estes submetidos a um sistema de controlo de qualidade que os penaliza caso não sejam cumpridas as normas em vigor.

De acordo com Almeida (2014) “(...) o auditor deve conhecer as empresas que audita, como elas são administradas, que controlos estão implementados que garantam que as empresas são corretamente administradas. Neste contexto o auditor deve:

- i. testar as demonstrações financeiras das organizações de modo a averiguar a sua veracidade;
- ii. interpretar as normas contabilísticas de modo a verificar se as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriadas;
- iii. efetuar julgamentos sobre operações contabilísticas complexas (valorização de inventários, testes de imparidade, valorização de instrumentos financeiros complexos) refletem uma imagem verdadeira e apropriada;
- iv. realizar todas as tarefas com objetividade, imparcialidade e ceticismo profissional.”



## I.2 Auditoria em Portugal

### **Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC)**

Em Portugal, a OROC é primordial na organização desta atividade. A Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) a vigorar a partir de 1 de janeiro de 2016, revogando a anterior estatuto aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro, alterado pelos Decretos-Leis nº 224/2008, de 20 de novembro, e 185/2009, de 12 de agosto.

É a OROC que impõe a disciplina normativa e controla a qualidade dos serviços prestados na revisão legal de contas. O artigo 6º do EOROC atribui competências à ordem destacando-se as seguintes:

- i. supervisionar a atividade de auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades, de acordo com as normas de auditoria em vigor e nos termos previstos no artigo 4.º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, incluindo em matéria de controlo de qualidade e de inspeções de auditores que não realizem revisão legal das contas de entidades de interesse público, desde que estas últimas não decorram de denúncia de outra autoridade nacional ou estrangeira;
- ii. zelar pela função social, dignidade e prestígio da profissão, promover o respeito pelos respetivos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros;
- iii. promover e contribuir para o aperfeiçoamento e a formação profissional dos seus membros;
- iv. exercer jurisdição disciplinar nos termos do presente Estatuto;
- v. propor às entidades legalmente competentes medidas relativas à defesa da profissão e da função dos revisores oficiais de contas e dos seus interesses profissionais e morais;
- vi. criar, filiar -se, associar -se ou participar no capital de entidades, nacionais ou estrangeiras, e com elas colaborar, com vista à realização e fomento de estudos, investigação, ações de formação e outros trabalhos que promovam o aperfeiçoamento e a divulgação dos princípios, conceitos e normas contabilísticas e de revisão/auditoria às contas;



- vii. propor ao Governo, em articulação com as entidades normalizadoras, a regulamentação de aspetos contabilísticos suscetíveis de permitirem uma mais eficiente revisão/ auditoria às contas;
- viii. certificar, sempre que lhe seja pedido, que os revisores oficiais de contas se encontram em pleno exercício da sua capacidade profissional nos termos do presente Estatuto;
- ix. exercer as demais funções que lhe são atribuídas pelo presente Estatuto ou por outras disposições legais.

É também a OROC que aprova o Código de Ética da OROC (CEOROC), o qual estabelece que o revisor oficial de contas (ROC) deve exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a OROC e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos. O código atualmente em vigor foi aprovado e publicado em 2011 e refere como objetivos da profissão de ROC a credibilidade, o profissionalismo, a qualidade dos serviços e a confiança.

### **Comissão de Normalização Contabilística**

Além da OROC, é importante pronunciar sobre a Comissão de Normalização Contabilística (CNC). Este organismo representa a nível nacional as entidades públicas e privadas interessadas no domínio da contabilidade. Incube à CNC emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades, bem como promover as ações necessárias para que tais normas sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas.

### **Normas utilizadas em Portugal**

É de salientar que até final de 2015, em Portugal, utilizava-se as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA) espelhando os princípios básicos e conceitos essenciais a cumprir pelo ROC no desenvolvimento do seu trabalho. Estas normas eram desenvolvidas pelas Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA).



Como já mencionado, a partir de 1 de janeiro de 2016 passou a vigorar o novo EOROC, que no n.º 6 do seu artigo 45º afirma que “os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas realizam as revisões, legal ou voluntária, das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria adotadas pela Comissão Europeia, exceto quando:

- a) a revisão tiver por objeto matéria que não seja regulada por norma internacional de auditoria;
- b) a imposição de procedimentos ou requisitos de auditoria adicionais decorra de exigências legais específicas ou na medida do necessário para reforçar a credibilidade e a qualidade das contas.”

Nestas situações pode ser emitida regulamentação nacional em matéria de auditoria.

### **Supervisão**

A Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria (RJSA), prevê a assunção pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) de funções de supervisão sobre a atividade de auditoria. Assim, o âmbito de atuação da CMVM poderá coincidir com o âmbito de atuação da OROC, segundo o artigo 4.º, n.ºs 1 a 3. No entanto, algumas competências são reservadas à CMVM (artigo 4.º, n.º 4), nomeadamente no que respeita às Entidades de Interesse Público (EIP), onde se inclui, por exemplo, emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado, instituições de crédito que estejam obrigadas à revisão legal das contas, empresas de investimento e empresas públicas que, durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócios superior a € 50 000 000, ou um ativo líquido total superior a € 300 000 000.

### **Entidades sujeitas a revisão legal de contas**

Estão sujeitas a revisão legal de contas as entidades que a lei assim o determine. O quadro seguinte identifica as principais entidades sujeitas.



**Quadro 1 – Principais entidades sujeitas a revisão legal de contas**

Entidades sujeitas	Lei adjacente
Todas as sociedades anónimas	Obrigatoriedade determinada pelo art.º 413º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).
Algumas sociedades por quotas	Obrigatoriedade determinada pelo art.º 262º do CSC.
Municípios	Obrigatoriedade determinada pelo art.º 77º da Lei nº 73/2013, de 3 de setembro.
EIP	Obrigatoriedade determinada pela Lei nº 148/2015, de 09 de setembro.
Algumas cooperativas	Obrigatoriedade determinada pelo art.º 62º da Lei nº 119/2015, de 31 de agosto.
Algumas entidades do setor não lucrativo	Obrigatoriedade determinada pelo art.º 12º do Decreto-Lei nº 64/2013, de 13 de maio.
Todas as Sociedades Gestoras de Participações Sociais	Obrigatoriedade determinada pelo art.º 10º do Decreto-lei nº 495/88, de 30 de dezembro.
Entidades obrigadas a apresentar contas consolidadas	Obrigatoriedade determinada pelo art.º 42º do Decreto-lei nº 238/91, de 2 de julho.

**Fonte:** Elaboração própria

Além destas entidades, existem matérias sujeitas ao parecer do revisor tendo como o exemplo mais corrente as entradas em espécie na constituição e aumento de capital nas empresas.

### I.3 Organismos e normas de auditoria

As normas de auditoria ditam os procedimentos e regras a utilizar pelos auditores nos exames às demonstrações financeiras de uma entidade, de modo a que a qualidade do seu trabalho seja no mínimo satisfatória e as conclusões das auditorias fiáveis.

Estas normas são de aplicação obrigatória a todas as empresas auditadas, independentemente da dimensão, tipo, da forma e da finalidade da empresa. O auditor, se não cumprir as normas, está sujeito a um inquérito pelo organismo que regula a profissão de auditoria e consequentemente poderá originar sanções disciplinares.

Em relação aos organismos, destaca-se o *International Federation of Accountants* (IFAC). Fundado em 1977 tem como missão desenvolver normas internacionais de alta qualidade



em auditoria, contabilidade, ética e formação para os contabilistas. Este organismo integra comités de entre os quais se destacam:

- i. O *Internacional Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB);
- ii. O *Internacional Accounting Education Standards Board* (IAESB);
- iii. O *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA);
- iv. O *Compliance Advisory Panel* (CAP);
- v. O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSAB).

As normas de auditoria são emitidas através do IAASB com o objetivo de uniformizar mundialmente todos os procedimentos e práticas de auditoria. Estas são designadas de *International Statements on Auditing* (ISA).

Como referido no ponto anterior, em Portugal a partir de 1 de janeiro de 2016, são aplicadas as ISA adotadas pela Comissão Europeia, abandonando assim a regra geral de aplicação das NTR/A e DRA.

Atualmente as normas aprovadas são as seguintes:

- ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria;
- ISA 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria;
- ISA 220 – Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras;
- ISA 230 – Documentação de Auditoria;
- ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras;
- ISA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras;
- ISA 260 – Comunicação com os Encarregados de Governação;
- ISA 265 – Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados de Governação e à Gerência;
- ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras;
- ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente;
- ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria;



- ISA 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados;
- ISA 402 – Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços;
- ISA 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria;
- ISA 500 – Prova de Auditoria;
- ISA 501 – Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados;
- ISA 505 – Confirmações Externas;
- ISA 510 – Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura;
- ISA 520 – Procedimentos Analíticos;
- ISA 530 – Amostragem de Auditoria;
- ISA 540 – Auditar Estimativas Contábilísticas, Incluindo Estimativas Contábilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações;
- ISA 550 – Partes Relacionadas;
- ISA 560 – Acontecimentos Subsequentes;
- ISA 570 – Continuidade;
- ISA 580 – Declarações Escritas;
- ISA 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos;
- ISA 610 – Usar o Trabalho de Auditores Internos;
- ISA 620 – Usar o Trabalho de um Perito do Auditor;
- ISA 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras;
- ISA 701- Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente;
- ISA 705 – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente;
- ISA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente;
- ISA 710 – Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas;
- ISA 720 – As responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas;



- ISA 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial;
- ISA 805 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira;
- ISA 810 – Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras Resumidas.

#### I.4 Controlo de Qualidade

Segundo Gonçalves (2009), “A Profissão existe, e apenas existirá, enquanto a sociedade, em geral, e os utilizadores das demonstrações financeiras das diferentes entidades, quer as mesmas sejam entidades de interesse público, quer sejam entidades que não possuam aquele estatuto, reconhecer aos Revisores e Auditores “Integridade. Independência. Competência”. Estes são os pilares da profissão, competindo a todos aqueles que a exerçam garantir a obediência a princípios éticos e deontológicos, bem como a competência, sua e dos seus colaboradores, de forma a assegurar a adequada aplicação dos normativos vigentes.”

Para tal, as firmas<sup>1</sup> de auditoria devem estabelecer, implementar, manter, monitorizar e impor um sistema de controlo de qualidade que proporcione segurança razoável de que o seu pessoal cumpre as normas profissionais e requisitos regulamentares e legais aplicáveis, e que os relatórios da firma são apropriados.

Os normativos de auditoria que regulam esta matéria são os seguintes:

- i. Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade (em inglês, *International Standard on Quality Control 1*) – Controlo de Qualidade para Firms que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados; e
- ii. ISA 220 – Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.

---

<sup>1</sup> Entenda-se por firma um profissional executor único, uma parceria, sociedade ou outra entidade de contabilistas profissionais (tradução adotada pela OROC na sua tradução da *International Standard on Quality Control* (ISQC) 1).



A ISQC 1 refere que as firmas devem estabelecer políticas e procedimentos que lhe permitam assegurar o cumprimento de todos os requisitos éticos e profissionais imprescindíveis ao trabalho em auditoria, por parte de todos os colaboradores.

A firma deve estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade que inclua políticas e procedimentos que abordem cada um dos seguintes elementos (§16 da ISQC 1):

- i. responsabilidade da liderança da firma pela qualidade;
- ii. requisitos éticos relevantes;
- iii. aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos;
- iv. recursos humanos;
- v. execução do trabalho;
- vi. monitorização.

#### **Responsabilidade da liderança da firma pela qualidade.**

A responsabilidade pelo sistema de controlo de qualidade deve ser atribuída designadamente a um órgão ou a um sócio, contudo um colaborador com experiência e capacidades adequadas poderá ser indicado para uma responsabilidade operacional pela qualidade (§18 da ISQC 1).

A adoção da ISQC1 requer que a estratégia empresarial garanta a qualidade em todos os trabalhos que executa, pelo que:

- i. a política comercial não se sobreponha à qualidade dos trabalhos;
- ii. as políticas de pessoal, em questões de avaliação de desempenho, retribuição e promoção, sejam concebidas de forma a evidenciar a qualidade do trabalho;
- iii. e que os recursos afetos ao sistema de qualidade sejam adequados e suficientes.

#### **Requisitos éticos relevantes**

Para os auditores os princípios éticos fundamentais são integridade, objetividade, competência e zelo profissional, e comportamento profissional.



Um requisito ético fundamental numa firma de auditoria é a independência. Assim, é importante estabelecer políticas e procedimentos para garantir a independência da própria firma, do seu pessoal e de outros colaboradores. Estas políticas e procedimentos devem contemplar os seguintes tópicos (§§21 a 25 da ISQC 1):

- i. transmitir os requisitos de independência ao pessoal;
- ii. identificar e avaliar ameaças à independência e tomar medidas apropriadas de modo a eliminar essas ameaças ou pelo menos reduzi-las;
- iii. os sócios responsáveis pelo trabalho devem prestar informação sobre clientes e trabalhos em curso de forma a garantir que cumpre com os requisitos de independência;
- iv. o pessoal deverá informar se existe situações e relacionamentos que ameaçam a independência;
- v. o tipo de informação a prestar sobre eventuais quebras de independência;
- vi. caso sejam identificadas ameaças ou mesmo quebras à independência, tomar medidas apropriadas;
- vii. obter uma declaração de conformidade com os requisitos de independência assinada pelo pessoal;
- viii. se o pessoal permanecer no mesmo cliente durante um longo período de tempo deve-se implementar políticas de salvaguarda às ameaças à independência.

Se não for possível eliminar ou reduzir as ameaças à independência, a firma deverá eliminar a atividade, o interesse, ou o relacionamento que está a criar a ameaça ou recusar aceitar/continuar o trabalho.

### **Aceitação e continuação dos relacionamentos com os clientes e de trabalhos específicos**

A firma deve implementar políticas e procedimentos relativos à aceitação e continuação de relacionamentos com clientes e trabalhos específicos, de modo a avaliar a integridade do cliente, se tem competências, capacidades, tempo e recursos para executar o trabalho e consiga cumprir com os requisitos éticos.

Para que estas políticas e procedimentos funcionem corretamente será necessário obter informações sobre o cliente e o trabalho a executar, e avaliar os recursos ao seu dispor de



forma a determinar a sua capacidade e competência para o desempenho do trabalho (§§ 26 a 28 da ISQC 1).

### **Recursos humanos**

A firma deverá estabelecer políticas e procedimentos para garantir que o trabalho seja executado de acordo com as normas e legislação em vigor e os relatórios sejam apropriados, para tal a firma deverá assegurar que o número de colaboradores para a realização do trabalho seja suficiente, com capacidades e competências necessárias e adequadas e com princípios éticos. As políticas e procedimentos a implementar deverão abordar os seguintes tópicos (§§ 29 a 31 da ISQC 1):

- i. recrutamento;
- ii. desenvolvimento profissional contínuo;
- iii. designação de equipas de trabalho;
- iv. imposição de políticas de controlo de qualidade (disciplina);
- v. compensação pelo cumprimento.

### **Execução do trabalho**

Através das políticas e procedimentos estabelecidos e do seu sistema de controlo de qualidade, a firma deve garantir que o trabalho seja executado de acordo com as normas e a legislação em vigor, onde evidenciem os seguintes aspetos (§§ 22 a 44 da ISQC 1):

- i. funções do sócio responsável pelo trabalho;
- ii. planeamento, supervisão e revisão;
- iii. consultas;
- iv. diferenças de opinião;
- v. revisão do controlo de qualidade do trabalho.

### **Monitorização**

Para que seja assegurado garantia de que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controlo de qualidade sejam adequados e eficazes, a firma deverá implementar um processo de monitorização. Neste âmbito deverá existir (§§ 48 a 56 da ISQC 1):

- i. programa de monitorização;



- ii. procedimentos de inspeção;
- iii. relatórios sobre os resultados da monitorização;
- iv. avaliação, comunicação e correção de deficiências;
- v. reclamações e alegações.

### **Documentação**

A firma deve estabelecer políticas e procedimentos para a documentação, quer a nível de trabalho executado quer a nível de sistema de controlo de qualidade da firma.

Documentação do trabalho executado (§§ 45 a 47 da ISQC 1):

- i. as equipas de trabalho devem concluir a organização dos arquivos finais em tempo oportuno após a emissão dos relatórios;
- ii. manter a confidencialidade, custódia segura, integridade, acessibilidade e recuperação da documentação;
- iii. conservar a documentação do trabalho por um período suficiente para satisfazer as necessidades da firma ou conforme o exigido por lei ou regulamento.

Também a documentação apropriada como prova do funcionamento do sistema de controlo de qualidade deve ser conservada por um período suficiente para que os executadores da monitorização avaliem o cumprimento do sistema de controlo interno ou por um período maior se exigido por lei.

A firma deve materializar, em regulamento ou manual de controlo interno, as políticas e procedimentos descritos no ponto I.4 Controlo de Qualidade.

### **I.5 Controlo Interno**

Ao longo dos últimos anos surgiram várias definições de controlo interno, porém a ISA 315 descreve que o “Controlo interno é o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.”





Assim, o controlo interno deve proporcionar: um controlo contabilístico razoável sobre os ativos, passivos, rendimentos e gastos; práticas a serem seguidas no desempenho dos deveres e das funções de cada um dos departamentos de uma empresa; e, existência de pessoal de qualidade compatível com as respetivas responsabilidades.

Para isso, o controlo interno deve conceber um plano da organização de forma a incluir:

- i. **Segregação de funções:** para assegurar a independência na realização de funções de contabilidade e de direção dos ativos e atividades, assim como dos interesses associados;
- ii. **Sistema de autorização:** utilizando um método de aprovações para controlo das operações de acordo com as responsabilidades e os riscos envolvidos;
- iii. **Sistema de registo:** para que classificação das operações cumpra com as regras contabilísticas e os comprovativos ou documentos contabilísticos estejam numerados de maneira a ser possível efetuar um controlo dos documentos que se inutilizem ou anulem.

No entanto, a importância do controlo interno é mais elevada nas entidades onde se verifica um aumento da dimensão e com maior quantidade e complexidade das operações realizadas.

O auditor, após obter uma compreensão dos controlos que são relevantes para a auditoria, deve avaliar a elaboração desses controlos e determinar se foram apropriadamente implementados. A ISA 315 menciona ainda que a implementação de um bom sistema de controlo interno requer o funcionamento simultâneo de cinco componentes interligados entre si, os quais se explicam de seguida.

### **Ambiente de controlo**

Esta componente é definida por todo ambiente de uma organização principalmente o empenho da própria gestão. Influencia intrinsecamente a maneira como a gestão organiza os seus negócios, se os objetivos estão definidos e se os riscos foram avaliados. O ambiente de controlo deve ser a estrutura base para a sustentação de controlo interno equilibrado e eficaz, possibilitando que os restantes elementos não fiquem prejudicados e com fraquezas. Os fatores determinantes do ambiente de controlo são:



- i. comunicação e imposição de integridade e de valores éticos;
- ii. compromisso com a competência;
- iii. participação dos responsáveis da entidade;
- iv. filosofia de gestão e o seu estilo operacional;
- v. estrutura organizacional;
- vi. atribuição de autoridade e de responsabilidade e;
- vii. políticas e práticas de recursos humanos.

### **Avaliação do risco**

Esta componente compreende em identificar e analisar os fatores que possam afetar o cumprimento dos objetivos, e com base nessa análise tentam baixar ao máximo o custo e o risco. É uma componente fundamental para o sistema de controlo interno, pois as empresas para a obtenção dos objetivos definidos, estão sempre sujeitas a riscos. Existem circunstâncias que podem acontecer para o risco poder existir, tais como mudanças no ambiente operacional, novo pessoal, mudanças nos sistemas de informação, rápido crescimento, novas tecnologias, novas linhas de produtos ou atividades, reestruturação de sociedades, operações no estrangeiro e alterações nas normas contabilísticas. Assim, identificando e analisando tais circunstâncias, vai permitir tomar medidas que possam baixar ao máximo os riscos que podem surgir.

### **Informação e comunicação**

A correta comunicação de informação pode contribuir para eliminar dúvidas que possam existir. As informações são identificadas, recolhidas, processadas e reportadas por sistemas de informação, sendo indispensável a qualquer sistema de controlo em todos os sentidos da organização. A informação deve também ser clara, precisa e objetiva, e deve-se estabelecer uma política de comunicação da organização.

### **Procedimentos de controlo**

Estes procedimentos compreendem as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar o cumprimento dos objetivos definidos. Afetam toda a organização e a todos os níveis, funções e operações, para que estes elementos assegurem a fiabilidade das operações. As



atividades de controlo têm vários objetivos e são aplicadas em diversos níveis organizacionais e funcionais.

### **Monitorização**

Por último, a monitorização analisa e verifica se as outras componentes são adequadas para que haja controlo das atividades, prevenção de riscos e a concretização dos objetivos definidos. Determinados controlos devem ser monitorizados em tempo real, o que implica que a monitorização deve estar em curso continuamente e num processo automático. A monitorização de controlos pode incluir atividades, como a verificação pela gerência de que as reconciliações bancárias estão a ser preparadas em tempo oportuno, a avaliação pelos auditores internos do cumprimento pelo pessoal de vendas das políticas da entidade relativas aos termos dos contratos de vendas e a supervisão pelo departamento jurídico do cumprimento das políticas da entidade em termos de ética e de práticas de negócio.

Os procedimentos a executar pelo auditor são determinados conforme a avaliação do sistema de controlo interno. Logo, a fase de avaliação deste sistema torna-se assim um ponto importante do trabalho do auditor pois define o alcance e profundidade dos testes a realizar. Estes testes realizados na avaliação do sistema de controlo interno denominam-se por testes aos controlos, que têm como finalidade identificar os pontos fortes e fracos, no que diz respeito à deteção de erros, irregularidades e fraudes que venham a afetar a informação financeira da entidade.

Contudo, não é por existir um sistema de controlo interno que significa que a empresa operacionalmente funcione bem ou não, pois a empresa não é imune à ocorrência de erros e fraudes. Qualquer sistema de controlo interno tem as suas fragilidades e apenas pode assegurar um razoável grau de segurança para o alcance dos objetivos da empresa. Deste modo, os erros humanos consequentes da falta de cuidado ou distração, os erros de julgamento ou má compreensão das instruções são um exemplo. O conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, constituem uma limitação ainda mais gravosa.



## I.6 Avaliação dos riscos e planeamento

### I.6.1. Conhecimento da entidade

Segundo Costa (2014), a avaliação dos riscos é um assunto contemplado na ISA 315. Segundo esta norma, o auditor deve obter compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o seu controlo interno, suficiente para não só para identificar e determinar os riscos de distorção material das demonstrações financeiras quer devido a fraude ou a erro, como também para conceber e realizar procedimentos de auditoria adicionais.

O auditor que realizar o trabalho de auditoria de uma entidade deve conhecer e compreender os fatores que influenciam o risco inerente, ou seja, a natureza da entidade, do seu negócio, da sua atividade e do setor onde opera e também conhecer e compreender os fatores que influenciam o risco de controlo, tais como a sua organização e o seu sistema de controlo interno. No seu conjunto estes fatores influenciam os riscos de existirem distorções materiais nas demonstrações financeiras.

O auditor numa primeira auditoria deve despende um número significativo de horas para a compreensão e conhecimento do negócio, contudo este processo é importante para:

- i. planear auditoria e avaliar a prova obtida;
- ii. determinar o nível de materialidade;
- iii. avaliar as estimativas e as políticas contabilísticas;
- iv. identificar partes relacionadas.



### 1.6.2. Materialidade em Auditoria

A materialidade é um conceito relevante em auditoria financeira, pois quando a informação é material, a sua omissão ou distorção podem influenciar as tomadas de decisão dos utentes.

O normativo aplicável a este assunto é a ISA 320. De acordo com Almeida (2014), “A ISA 320 refere que apesar do conceito de materialidade não ser consensual, a generalidade das definições toca nos seguintes aspetos:

- i. as distorções, incluindo as omissões, são consideradas materiais se se espera que elas, individualmente ou em agregado, possam influenciar as decisões económicas dos utilizadores tomadas nas bases das demonstrações financeiras;
- ii. os julgamentos acerca da materialidade são feitos à luz das circunstâncias envolventes, e são afetados pela dimensão e natureza de uma distorção, ou de uma combinação de ambas;
- iii. os julgamentos acerca de matérias que sejam materiais para os utentes são baseados numa consideração das necessidades comuns de informação financeira de utentes como um grupo. Não é considerado possível efeito de distorções em específicos utilizadores individuais, cujas necessidades podem variar largamente.”

Assim, podemos afirmar que a materialidade é obtida através do julgamento profissional do auditor, tendo em conta a perceção que este tem sobre a necessidades dos utentes de informação financeira. Este julgamento profissional pode ser influenciado por diversos fatores, como o conhecimento razoável dos negócios e da atividade da entidade.

Deste modo, antes de iniciar o seu trabalho de auditoria, o auditor deve fazer um julgamento preliminar da materialidade, ou seja, estimar o montante máximo de distorções que possam estar contidas nas demonstrações financeiras, sem afetar a tomada de decisões dos utentes da informação financeira. Este procedimento vai auxiliar o auditor na determinação da quantidade de prova requerida para suportar a sua opinião, verificando que quanto menor a materialidade maior é a quantidade de prova que o auditor deve requerer.



A ISA 320 aborda um procedimento denominado por materialidade de execução. Segundo a norma, o auditor pode determinar a materialidade de acordo com a possibilidade de existir distorções que individualmente sejam imateriais, mas que somadas a outras, em conjunto podem ser relevantes. O auditor deverá determinar o nível ou níveis de materialidade a aplicar a classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.

A materialidade deve ser determinada na fase de planeamento através das demonstrações financeiras do ano, ou então dos anos anteriores. Caso não se tenha, na fase inicial, fundamentado o seu cálculo com as demonstrações financeiras do ano, numa fase final dos trabalhos, deve-se proceder a ajustamentos na materialidade suportados nas contas finais desse ano.

A materialidade pode ser vista em termos quantitativos, quando existem distorções materiais no balanço e na demonstração dos resultados, e em termos qualitativos, normalmente relacionado com a falta ou inadequada informação que consta no anexo às demonstrações financeiras. Como não existe nenhuma fórmula matemática para determinar a materialidade, deve-se tomar como ponto de partida a aplicação de uma percentagem a um determinado indicador, que tenha como base os resultados ou a posição financeira da empresa, dependendo do setor da entidade ou da preferência dos utilizadores da informação.

Mais uma vez o julgamento profissional do auditor é deveras importante, pois como não estão definidas percentagens para aplicar sobre indicadores de referência para o cálculo da materialidade, é o auditor que fixa essas percentagens. Existem, porém, alguns modelos de orientação a que o auditor pode recorrer para definir o nível de materialidade. Veja-se por exemplo o Quadro 2.

**Quadro 2** - Indicadores de referência para o cálculo da materialidade

INDICADOR	% MÍNIMA	% MÁXIMA
RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS	5%	10%
RESULTADOS OPERACIONAIS	3%	6%
RENDIMENTOS TOTAIS	0,5%	2%
CAPITAL PRÓPRIO	1%	5%
ATIVO TOTAL	1%	3%

Fonte: Adaptado Alves (2015)



Outro procedimento relevante em matéria de materialidade é a alocação do julgamento preliminar às diferentes áreas das demonstrações financeiras. Isto é necessário porque os auditores acumulam prova de auditoria por rubricas, em vez de para as demonstrações financeiras como um todo, auxiliando-os na decisão sobre a quantidade e qualidade de prova de auditoria a recolher. Independentemente de como a alocação é feita, quando a auditoria for concluída, o auditor deve estar confiante de que as distorções acumuladas em todas as contas são menores ou iguais ao julgamento preliminar da materialidade. Um dos objetivos desta alocação é minimizar os custos de auditoria, sem sacrificar a qualidade da mesma.

Quando se aloca a materialidade preliminar às rubricas, o termo mais apropriado para mencionar a materialidade de cada rubrica é “erro tolerável”. Este define-se como sendo o limite máximo de erro aceite pelo auditor, para uma determinada conta ou transação. Quando o auditor, na realização do trabalho de auditoria deteta distorções acima do erro tolerável, deve ampliar o seu trabalho mediante a realização de mais testes e novos procedimentos.

Normalmente, os auditores fazem a alocação da materialidade com base no peso que cada rubrica possui no total do balanço e demonstração de resultados, que possibilita ao auditor decidir quais as rubricas mais relevantes a analisar.

**Quadro 3 - Alocação da materialidade às rubricas**

ATIVO	VALOR	PESO (%)	ERRO TOLERÁVEL
IMOBILIZADO	150.000,00	54%	750,00
INVENTÉRIOS	50.000,00	18%	250,00
DEVEDORES	60.000,00	21%	300,00
DISPONIBILIDADES	20.000,00	7%	100,00
TOTAL DO ATIVO	280.000,00	100%	1.400,00
MATERIALIDADE	0,5% do Ativo		

Fonte: Adaptado Alves (2015)

O exemplo apresentado no Quadro 3 demonstra uma alocação da materialidade por rubrica de ativo tendo em conta a percentagem aplicada através do julgamento do auditor (0,5%) e



o peso de cada rubrica no total do ativo. Podemos também averiguar que o imobilizado é a rubrica onde o peso e o erro tolerável são mais elevados, mas não implica que seja preciso mais trabalho pois o risco de distorções pode ser menor.

Posto isto, de acordo com a ISA 320, o auditor pode necessitar de redistribuir a materialidade em consequência de alterações nas circunstâncias, nomeadamente, novas informações obtidas no decorrer da auditoria. Assim sendo, este pode achar apropriado uma materialidade mais baixa para as demonstrações financeiras como um todo, do que a inicialmente prevista. Como tal, deve rever a materialidade de execução, e a natureza e extensão dos procedimentos a aplicar. No Quadro 4 infra apresenta-se o efeito de uma redistribuição da materialidade de acordo com o exemplo do Quadro 3.

**Quadro 4 - Redistribuição da materialidade**

ATIVO	VALOR	PESO (%)	ERRO TOLERÁVEL
IMOBILIZADO	150.000,00	32%	450,00
INVENTÉRIOS	50.000,00	32%	450,00
DEVEDORES	60.000,00	29%	400,00
DISPONIBILIDADES	20.000,00	7%	100,00
TOTAL DO ATIVO	280.000,00	100%	1.400,00
MATERIALIDADE	0,5% do Ativo		

Fonte: Adaptado Alves (2015)

### 1.6.3. Risco de auditoria

A referida ISA 320 aborda também a relação entre a materialidade e o risco de auditoria. Esta define que “O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.” Por isso, o auditor deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada de modo o risco de auditoria baixe para um nível aceitável. Podemos afirmar que existe uma relação inversa entre o risco e a materialidade, pois quanto maior for o nível de materialidade menor é o risco de auditoria e quanto menor for o nível de materialidade maior é o risco de auditoria. O auditor deve gerir esta relação de forma a ajustar o seu planeamento o risco de auditoria.





O risco de auditoria (RA) é então uma função composta pelo risco inerente (RI), pelo risco de controlo (RC) e pelo risco de deteção (RD).

$$RA=RI \times RC \times RD$$

O risco inerente é a possibilidade de as demonstrações financeiras conterem distorções materialmente relevantes, sem considerar os procedimentos e políticas de controlo interno. Este tipo de risco depende das características específicas de cada entidade, do meio onde se encontra inserida, bem como da área de negócio em que opera.

O risco de controlo representa a probabilidade de ocorrer uma distorção material, individual ou quando agregada com outras distorções, sem que seja prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelos controlos implementados. Este risco resulta da forma como o sistema de controlo foi gerado e implementado. Assim, um adequado sistema de controlo interno reduz este risco, mas nunca será nulo, pois existem algumas limitações para a implementação deste sistema.

O risco de deteção é a possibilidade de o auditor não vir a detetar distorções materiais, através dos seus procedimentos de auditoria, testes aos controlos e testes substantivos. Este risco é também o único que o auditor tem capacidade de controlar, pois depende da extensão e da profundidade dos testes por si efetuados.

Existe uma relação inversa entre o RD e o nível combinado entre o RI e RC. Assim, quando estes dois últimos são altos, o RD necessita de ser o mais baixo possível a fim de reduzir o RA a um nível baixo aceitável e, consequentemente, aumentar e aprofundar os testes a efetuar. Por outro lado, quando o RI e RC são baixos, o auditor pode aceitar o RD mais alto e ainda assim diminuir o RA a um nível aceitável, reduzindo a extensão e a profundidade dos testes por si realizados.

Segundo a ISA 200 § A40 “As ISA não se referem geralmente ao risco inerente e ao risco de controlo separadamente, mas antes a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção material.” Porém, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e de controlo, em função das técnicas ou metodologias de auditoria preferidas e de considerações práticas. A avaliação dos riscos de distorção material pode ser expressa em



termos quantitativos, como percentagens, ou em termos não quantitativos.” Então, pressupondo um risco de auditoria baixo, a avaliação da distorção material pode-se demonstrar pelo seguinte quadro:

**Quadro 5** - Avaliação do risco de distorção material

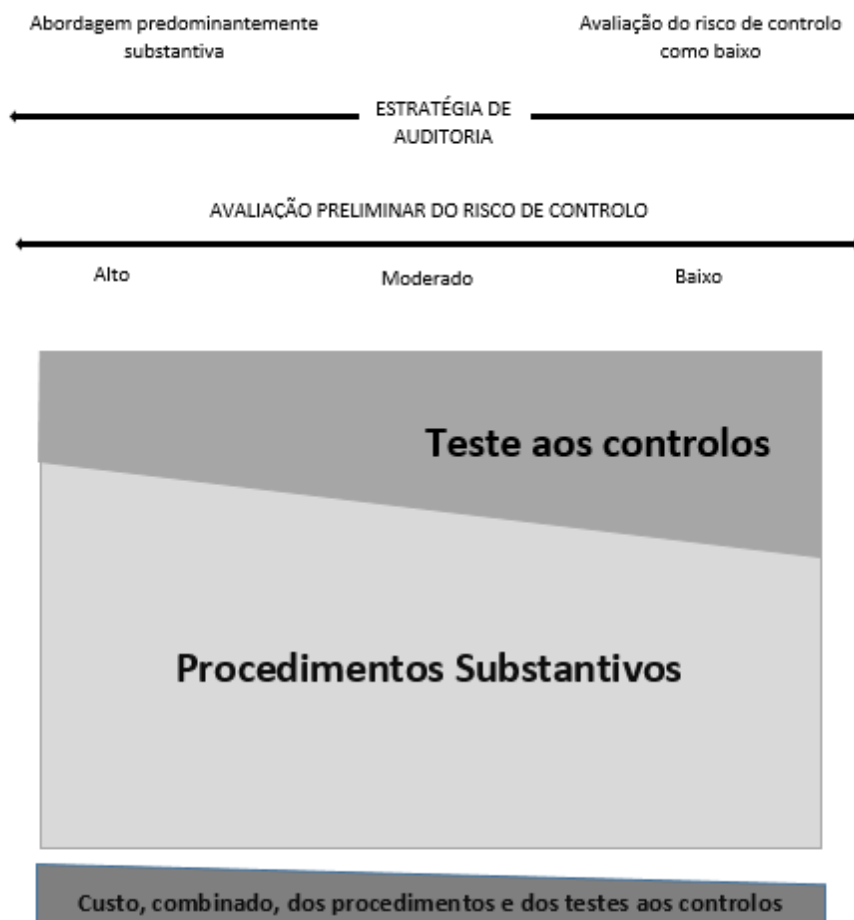
		Risco de controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Risco inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

**Fonte:** Adaptado de OROC (DRA 400 – Risco de Revisão/Auditoria)

Esta avaliação é uma ferramenta importante para o planeamento e execução da auditoria, pois permite ao auditor obter mais segurança na realização dos trabalhos, determinar a extensão e profundidade dos testes substantivos em função dos riscos avaliados, e ao mesmo tempo, estabelecer onde esses testes são mais necessários.

Desta forma, o auditor pode definir uma estratégia de auditoria em dois tipos de abordagem. Quando o risco de distorção material é avaliado com alto, a abordagem é predominantemente em procedimentos substantivos. Por sua vez, quando o risco de distorção material é avaliado como baixo, a abordagem é centrada num *mix* de testes aos controlos e de procedimentos substantivos.

Assim, ao definir qual estratégia a adotar o auditor deve avaliar com especial relevância o sistema de controlo interno implementado pela empresa. Como os custos com os procedimentos substantivos são normalmente mais elevados, um bom funcionamento do controlo interno possibilita ao auditor a prática de uma auditoria mais eficiente. Ou seja, quanto maior a confiança no funcionamento do controlo interno numa empresa, menos procedimentos substantivos o auditor realizará como podemos observar na Figura 1.

**Figura 1 - Estratégia de auditoria**

**Fonte:** Cosserat, G., Roda, N., 2009, Modern Auditing, 3rd ed. Wiley, conforme o ilustrado por Almeida (2014)

#### I.6.4. Planeamento da auditoria

De acordo com a ISA 300, o planeamento de uma auditoria consiste em desenvolver uma estratégia geral e uma abordagem pormenorizada quanto à natureza, oportunidade e extensão esperadas de uma auditoria, devendo o auditor planejar e realizá-la de forma eficiente. Para tal, o auditor deve possuir um adequado nível de conhecimento sobre as atividades, fatores económicos, legislação aplicável e práticas operacionais da entidade, além do nível geral de competência da sua administração.

Costa (2014) refere que na fase do planeamento da auditoria deve ser dada uma especial atenção a dois aspetos: natureza, extensão e tempestividade das atividades e dos procedimentos de auditoria a realizar; e direção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria.



A ISA 300 refere ainda que a natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, com as experiências anteriores dos membros da equipa de trabalho com a entidade, e das alterações relevantes que ocorram durante o trabalho de auditoria.

Costa (2014) refere ainda que, relativamente à tempestividade (ou seja, ao período em que devem ser realizadas certas atividades de planeamento e efetuados testes e procedimentos de auditoria), é usual a definição de dois períodos: uma primeira fase e uma fase final. Na primeira fase, a fase de planeamento, podem ser realizados trabalhos relacionados com procedimentos analíticos a serem aplicados, com procedimentos de avaliação do risco, com a compreensão dos regulamentos aplicáveis à entidade e de como estão a ser cumpridos, determinação da materialidade, procedimentos adicionais a nível das asserções para classes de transações, saldos de contas e divulgações que correspondam a tais riscos, entre outros.

De acordo com Almeida (2014), “ O adequado planeamento de uma auditoria é muito importante, pois permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada para suportar as suas conclusões minimizando as possibilidades de litígio, mantendo a relação custo/benefício num patamar aceitável e cumprindo as datas de conclusão do trabalho com que se comprometeu com o cliente.”

Assim, um adequado planeamento favorece a auditoria financeira de várias formas, nomeadamente (§2 da ISA 300):

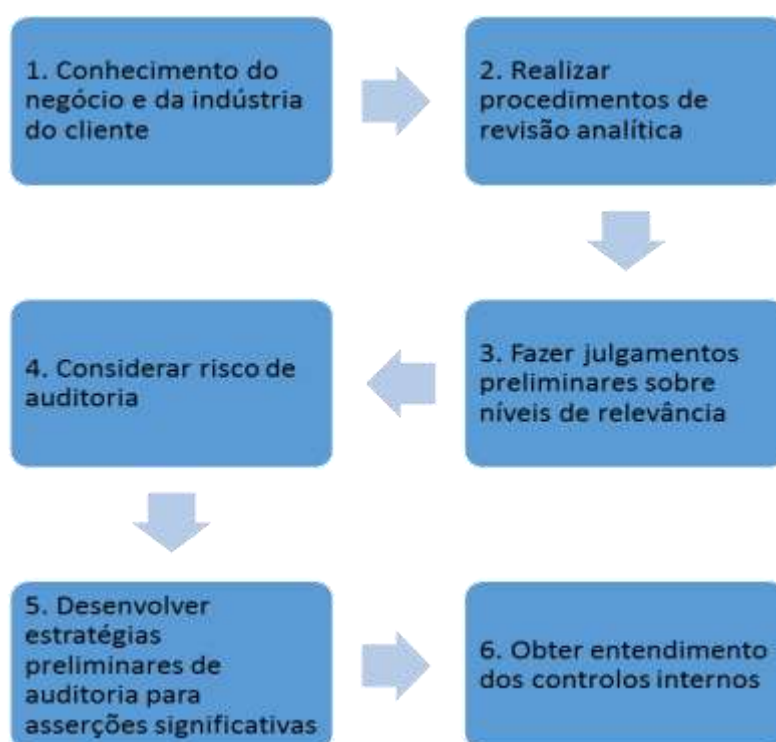
- i. ajuda o auditor a dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria;
- ii. auxilia o auditor a identificar e resolver os potenciais problemas em tempo oportuno;
- iii. permite ao auditor organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, para que seja executado de maneira eficaz e eficiente;
- iv. possibilita selecionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competência apropriadas para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho aos mesmos;
- v. facilita a orientação e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho;
- vi. apoia, quando aplicável, a coordenação dos trabalhos por auditores de componentes e por peritos.



Importa no entanto realçar que, com a ocorrência de acontecimentos inesperados ao longo da auditoria, o auditor pode necessitar de fazer ajustamentos à estratégia e plano de auditoria. Geralmente estes ajustamentos são mais frequentes nas primeiras auditorias, tendo em conta o desconhecimento das realidades concretas por parte do auditor.

Segundo Boynton, Johnson & Kell (2002: 248), citados em Gomes (2014), o planeamento de auditoria envolve vários passos importantes, onde se destacam, tal como apresentado na Figura 2.

**Figura 2 - Planeamento de auditoria**



**Fonte:** Adaptado de Boynton, Johnson, & Kell (2002), citado por Gomes(2014)

Ainda de acordo com a mesma autora, a obtenção do conhecimento do negócio e do setor é fundamental no planeamento, pois estabelece as bases para a realização de muitos outros procedimentos de auditoria e também contribui para a identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras.

De uma forma conclusiva, um planeamento adequado é fundamental para a realização de um trabalho de auditoria. Se este planeamento não estiver devidamente moldado, o auditor



corre o risco do seu trabalho ser ineficiente e ineficaz e consequentemente emitir uma opinião inapropriada. A ISA 200 refere que o auditor deve planejar e executar uma auditoria com cepticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que originam que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas.

## I.7 Prova de auditoria

### I.7.1. Asserções e prova de auditoria

Segundo a ISA 315, as asserções são afirmações que a gerência dispensa nas demonstrações financeiras, implícita ou explicitamente, relativas ao reconhecimento, classificação, apresentação e divulgação dos vários elementos das demonstrações financeiras e respectivas divulgações. Podemos verificar no Quadro 6 as asserções referentes às principais componentes das demonstrações financeiras: classes de transações, às contas do balanço e à apresentação e divulgação.

Assim, as asserções devem ser relacionadas com a prova de auditoria que deve ser obtida relativamente a cada asserção contida nas demonstrações financeiras através da aplicação dos testes de auditoria.

Contudo, a prova relativa a uma dada asserção pode não servir para suportar uma outra asserção, como por exemplo a prova obtida para a existência de uma dívida a receber não comprova que todo o seu valor é cobrável ou a inspeção física ao imobilizado não comprova que este pertence à entidade.

**Quadro 6 - Asserções das demonstrações financeiras**

	<b>Asserção</b>	<b>Definição</b>
<b>Classes de transações e eventos relativos ao período de auditoria</b>	<b>Ocorrência</b>	As transações e acontecimentos que foram registados ocorreram e dizem respeito à entidade.
	<b>Plenitude</b>	Todas as transações e acontecimentos que deveriam ter sido registados foram apropriadamente registados.
	<b>Rigor</b>	As quantias e outros dados relacionados com as transações e eventos registados foram apropriadamente registados.
	<b>Corte</b>	As transações e acontecimentos foram registados no período correto.
	<b>Classificação</b>	As transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.
<b>Saldos de contas no fim de período</b>	<b>Existência</b>	Os ativos, passivos e interesses no capital próprio existem.
	<b>Direitos e obrigações</b>	A entidade detém ou controla os direitos aos ativos e os passivos são as obrigações da entidade.
	<b>Plenitude</b>	Todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio que deveriam ser registados foram-no.
	<b>Valorização e imputação</b>	Os ativos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas demonstrações financeiras por quantias apropriadas e qualquer valorização resultante ou ajustamentos de imputação estão apropriadamente registados
<b>Apresentação e divulgação</b>	<b>Ocorrência e direitos e</b>	Os acontecimentos, transações e outras questões divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade.
	<b>Plenitude</b>	Todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas demonstrações financeiras foram-no.
	<b>Classificação e compreensibilidade</b>	A informação financeira está apropriadamente apresentada e descrita e as divulgações estão claramente expressas.
	<b>Rigor e valorização</b>	A informação financeira e outra estão adequadamente divulgadas por quantias apropriadas.

**Fonte:** Adaptado ISA 315

Segundo Almeida (2014), “A prova em auditoria é toda a informação utilizada pelo auditor para chegar às conclusões que servem de suporte à sua opinião. Na sua abordagem à obtenção de prova, o auditor necessita de ter em atenção factores que podem afetar a credibilidade dessa prova, como é o caso da integridade do órgão de gestão, do risco económico do cliente, da qualidade do sistema de informação do cliente, da envolvente e do sistema de controlo interno implantado.”

Esta prova deve ser suficiente, ou seja, o auditor deverá recolher prova na quantidade necessária e apropriada na medida em que a qualidade da prova recolhida deve ser credível e relevante.



### I.7.2. Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria representam um conjunto de técnicas ou métodos que permitem ao auditor obter prova, de forma suficiente e adequada, para fundamentar os seus comentários, opiniões e recomendações na emissão do seu relatório. De seguida, descrevem-se alguns procedimentos de auditoria utilizados pelo auditor e referenciados na ISA 500.

#### **Inspeção**

Esta prova consiste no exame de registos, documentos ou verificação física dos ativos. Relativamente ao exame de registo e documentos, podemos ter como exemplo a verificação de faturas e os lançamentos correspondentes. Para exemplificar a verificação física dos ativos temos a verificação da existência física de máquinas, equipamentos, mobiliário e utensílios, etc. Na inspeção dos ativos intangíveis verifica-se os documentos que comprovem os direitos sobre o bem. Contudo, a inspeção física dos ativos garante apenas a asserção da existência, mas não confirma quaisquer direitos ou obrigações que a empresa possua sobre os mesmos nem se a mensuração e imputação são ou não adequados.

#### **Observação**

Este procedimento de auditoria consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por terceiros. Tem lugar numa fase preliminar de auditoria para uma familiarização dos auditores com as instalações, fluxogramas, sistemas e processos, etc. Este procedimento é também utilizado na observação de contagem dos inventários, em que o auditor é responsável pelo acompanhamento do levantamento físico das existências, sendo a contagem física efetuada pelo pessoal da entidade, cabendo ao auditor apenas acompanhar o inventário e executar contagens em base de testes. Contudo este procedimento é limitado pois não é um processo discreto e pode afetar como o processo ou procedimento é executado. Além disso este procedimento só nos permite testar assserção de existência.





## **Indagação**

A indagação é um procedimento que pode ser efetuado de forma escrita ou verbal e consiste em obter todos os esclarecimentos necessários à realização do seu trabalho através de questões dirigidas a qualquer trabalhador da empresa, consoante a área que esteja a ser examinada. Podemos assim dizer que a indagação serve de prova para todas as asserções.

## **Confirmações externas**

Segundo a ISA 505, “a confirmação externa é o processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma comunicação direta de uma terceira parte em resposta a um pedido de informação. Essa confirmação poderá afetar as asserções dos órgãos de gestão e as demonstrações financeiras subjacentes.”

Assim, a informação obtida de fontes externas é mais credível do que a informação obtida pela entidade auditada, pelo que em regra existe a necessidade de confirmar os saldos de terceiros através de confirmações externas.

Logo, podemos afirmar que as confirmações externas são respostas escritas de terceiros a pedido do auditor acerca de rubricas que afetam as asserções das demonstrações financeiras. O auditor decide a extensão das confirmações externas a obter, podendo as mesmas ser requeridas através de certidões e circularizações.

Relativamente às certidões, estas são obtidas através das Conservatórias ou dos vários organismos Públicos, para por exemplo verificar a certidão permanente e as dívidas ao Estado que a entidade auditada possa conter.

A circularização consiste na confirmação de saldos e informações da entidade, solicitada pelo auditor a terceiros (clientes, fornecedores, bancos, advogados, locadoras, etc.). As minutas das cartas de circularização são preparadas pelo auditor. É o auditor que envia as cartas por correio normal ou eletrónico, sendo as respostas também rececionadas diretamente pelo auditor para evitar que estas sejam interceptadas e adulteradas pela empresa.



A circularização aos advogados é uma forma do auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a processos que a empresa auditada tem pendentes em tribunal. O auditor pede ao seu cliente que solicite ao advogado todos os processos judiciais e os remeta diretamente para o auditor.

### **Recálculo**

Consiste na verificação dos cálculos efetuados de documentos e registos.

### **Reexecução**

Trata-se de refazer os procedimentos contabilísticos e de controlo implementados pela empresa auditada. Tal procedimento pode ser manual ou computadorizado como, por exemplo, reexecutar as demonstrações financeiras através do balancete final.

### **Procedimentos Analíticos**

Os procedimentos analíticos referem-se a a comparações de dados contabilísticos atuais com a informação histórica, com orçamentos e com dados externos do setor onde se insere a entidade. Estas comparações são utilizadas para verificar se determinadas rubricas do balanço apresentam uma imagem verdadeira e apropriada relacionadas com as asserções da existência, valorização e plenitude.

Este procedimento é realizado através da análise de vários rácios financeiros. Pode ser usado tanto no planeamento como na revisão do trabalho de auditoria e também em procedimentos substantivos para a obtenção de prova de auditoria.

Segundo a ISA 500, estes “procedimentos de auditoria, ou combinação deles, podem ser usados como procedimentos de avaliação de risco, testes de controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. Em certas circunstâncias, a prova de auditoria obtida de anteriores auditorias pode proporcionar prova de auditoria sempre que o auditor executar procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância continuada”.



### I.7.3. Testes aos controlos

Os testes de controlo têm como finalidade avaliar a eficácia e operacionalidade do sistema de controlo interno, sobretudo no que se refere à prevenção e deteção de distorções materiais. Estes testes são realizados quando na avaliação dos riscos de distorção material se verifica que os controlos ao nível da asserção estão a ser utilizados com eficácia, ou então quando os procedimentos substantivos por si só não proporcionam prova de auditoria adequada ao nível da asserção. Normalmente, realizam-se testes às vendas e às dívidas de clientes; teste às compras e às dívidas a fornecedores; e testes aos custos com pessoal.

De acordo com Almeida (2014), os “testes aos controlos são efetuados com base em amostras de transações e de controlos efetuados durante o exercício, permitindo ao auditor concluir se o controlo está a funcionar ao longo desse período. O objetivo de recolher provas sobre a eficiência dos controlos implementados é a de:

- i. determinar como os controlos são aplicados;
- ii. analisar a consistência com que os controlos são aplicados;
- iii. avaliar como e por que meios os controlos são aplicados.”

Assim, se o auditor decide confiar num controlo durante o exercício, deve aplicar testes para obter prova se esse controlo funcionou ou não durante esse período, os quais pode incluir testes à monitorização dos controlos feitos pela entidade.

Podemos concluir que através dos testes de controlo realizados, se o controlo interno é eficaz, se é necessário realizar testes de controlo adicionais e se é necessário recorrer a testes substantivos, em função de eventuais riscos de distorção material identificados.

### I.7.4. Procedimentos substantivos

Procedimentos substantivos são os procedimentos de auditoria realizados com a finalidade de detetarem distorções materiais que não tenham sido detetadas pelo sistema de controlo interno. Estes procedimentos incluem testes de detalhe de transações e saldos e à apresentação e divulgação; e procedimentos analíticos.



Os primeiros, testes de detalhe de transações e saldos, estão relacionados com a análise dos movimentos e saldos das contas ou a confirmação direta, por terceiros, de um saldo. Os testes de detalhe à apresentação e divulgação destinam-se a verificar se as demonstrações financeiras estão corretamente apresentadas, bem como verificar se todas as divulgações estão refletidas de forma apropriada. Os procedimentos analíticos, como foi referido anteriormente, passam por tomar considerações acerca da comparação da informação financeira da entidade com informação comparável de exercícios anteriores, orçamentos e previsões, informação similar dentro do mesmo sector de atividade, etc.

Com já referido anteriormente, os procedimentos substantivos aumentam e diminuem conforme a eficácia do controlo interno.

### 1.8 Papéis de Trabalho

A ISA 230 refere que a documentação de auditoria deve estar disposta de modo a proporcionar um registo suficiente e apropriado e que demonstre que a auditoria foi elaborada de acordo com as normas, a legislação e os regulamentos.

Assim, a prova obtida através dos procedimentos de auditoria deve estar estruturada em papéis de trabalho. Estes papéis de trabalho são constituídos por documentos, suportados em papel ou de outra forma, de modo a registar a prova que auxilia a opinião emitida pelo auditor, comprova que o trabalho foi executado conforme as normas e ajuda no planeamento, na coordenação e na supervisão do trabalho.

Por isso, pode-se afirmar que para a execução de uma auditoria não é suficiente executar todos os procedimentos de auditoria, sendo necessário provar, através da documentação dos papéis de trabalho, que estes foram realizados.

No entanto, os papéis de trabalho devem estar organizados de tal forma que permita um auditor sem prévio envolvimento na auditoria, chegue às mesmas conclusões das produzidas no relatório.

Geralmente os papéis de trabalhos estão estruturados em dois tipos de *dossiers*: o *dossier* corrente e o permanente.



O *dossier* corrente abrange a maior parte dos papéis de trabalho adquiridos no ano da auditoria. Normalmente este *dossier* está organizado de acordo com as áreas das demonstrações financeiras (ativo fixo tangível, ativo intangível, clientes, vendas e prestações de serviços, gastos com pessoal, etc...)

No *dossier* permanente é arquivada todas as informações que o auditor considere importante e que necessitem de ser consultadas ao longo das auditorias. Este deve ser mantido e atualizado de ano para ano. A estrutura organizativa da empresa, contratos de financiamento bancários e não bancários, atas e a Certificação Legal de Contas, são alguns dos elementos que normalmente se incluem neste arquivo.

### 1.9 Certificação Legal das Contas

A principal função do revisor/auditor é a de, após a realização do exame das contas de uma empresa, emitir um documento sobre as demonstrações financeiras onde expresse uma opinião sobre as mesmas. Essa opinião, objetiva e independente, é expressa através de um relatório escrito, a Certificação Legal das Contas (CLC).

Como já referido anteriormente, em 1 de janeiro de 2016 entrou em vigor a Lei nº 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Com a introdução dos novos requisitos e estrutura de relato presente no número 2 do artigo 45º aplicáveis a todas as entidades, e ainda os requisitos adicionais aplicáveis apenas às EIP previstos no artigo 10º do Regulamento (UE) nº 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, há necessidade de ajustar os modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria para estarem em harmonização com os referidos requisitos e estrutura.

Deste modo, em 2 de agosto de 2016 foi emitida, através da Circular nº 46/16, o Guia de Aplicação Técnica nº 1 onde aborda sobre os novos modelos de Cerificação de Contas/Relatório de Auditoria (Anexo 1).

Segundo este Guia, a Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria passa a ter a seguinte estrutura:

**Quadro 7 - Modelo de Certificação Legal de Contas/Relatório de Auditoria**

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
<u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Opinião</li><li>• Bases para a opinião</li><li>• Matérias relevantes de auditoria</li><li>• Continuidade</li><li>• Responsabilidades do órgão de gestão</li><li>• Responsabilidades do auditor</li></ul> <u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sobre o relatório de gestão</li><li>• Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10º do Regulamento (UE) nº 537/2014</li></ul>	<u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Opinião</li><li>• Bases para a opinião</li><li>• Continuidade</li><li>• Responsabilidades do órgão de gestão</li><li>• Responsabilidades do auditor</li></ul> <u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sobre o relatório de gestão</li></ul>

**Fonte:** Guia de Aplicação Técnica nº 1, Circular 46/16

É de salientar que a utilização dos referidos modelos de relato pressupõe a aplicação apropriada, consistente e proporcional de todas as ISA relevantes para o trabalho específico e dos seus requisitos, designadamente, no que se refere ao relato, dos requisitos previstos nas ISA 700, ISA 705, ISA 706 e ISA 720.

Contudo, pode haver necessidade de alterar a estrutura e o conteúdo da Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria. Por exemplo, quando o auditor decide incluir um parágrafo de ênfase ou prestar uma informação adicional de acordo com uma ISA relevante, ou quando é necessário incluir parecer sobre o conteúdo do relatório de governo societário. Deste modo, a estrutura da certificação legal das contas/relatório de auditoria passa a ser a seguinte:

**Quadro 8 - Modelo alterado de Certificação Legal de Contas/Relatório de Auditoria**

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
<u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Opinião</li><li>• Bases para a opinião</li><li>• Ênfase(s)</li><li>• Matérias relevantes de auditoria</li><li>• Continuidade</li><li>• Outras matérias</li><li>• Responsabilidades do órgão de gestão</li><li>• Responsabilidades do auditor</li></ul> <u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sobre o relatório de gestão</li><li>• Sobre o relatório de governo societário</li><li>• Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10.º do Regulamento (UE) nº 537/2014</li></ul>	<u>Relatório sobre a auditoria das demonstrações financeiras</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Opinião</li><li>• Bases para a opinião</li><li>• Ênfase(s)</li><li>• Continuidade</li><li>• Outras matérias</li><li>• Responsabilidades do órgão de gestão</li><li>• Responsabilidades do auditor</li></ul> <u>Relatório sobre outros requisitos legais e regulamentares</u> <ul style="list-style-type: none"><li>• Sobre o relatório de gestão</li></ul>

**Fonte:** Guia de Aplicação Técnica nº 1, Circular 46/16

No caso específico das ênfases, e de acordo com a ISA 706, esta secção deve, a seguir ao(s) texto(s) das ênfases, terminar com a expressão “A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s).”

Podemos afirmar que a expectativa, tanto do cliente como do auditor, é que o resultado de uma auditoria se torne numa opinião limpa, ou seja, que o auditor não coloque reservas nem ênfases sobre a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras.

No entanto, existem observações ou factos que podem levar à modificação da CLC. A ISA 705, estabelece os requisitos que o revisor oficial de contas deve seguir quando concluir, com base no trabalho efetuado, que é necessário emitir uma opinião modificada, isto é, uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião. Tendo em conta estes três cenários, os modelos de certificação legal de contas/relatório de auditoria devem ser ajustados em conformidade.

Ainda de acordo com a citada norma, um relatório de auditoria considera-se modificado nas seguintes situações:



a) Situações em que não afetam a opinião do auditor:

**Ênfases:** o objetivo das ênfases é chamar a atenção dos utentes, quando o revisor achar necessário, adicionando informação ao seu relatório sobre uma matéria fundamental que seja relevante para a compreensão da auditoria, das responsabilidades do revisor ou do seu relatório por parte dos utentes;

b) Situações que afetam a opinião do auditor:

**Reservas:** o auditor emite uma opinião com reservas, quando ao obter prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são materiais, para as demonstrações financeiras, ou então não obteve prova de auditoria suficiente e apropriada para expressar a sua opinião. Contudo, apesar de materiais, estes problemas não colocam em causa a imagem verdadeira e apropriada como um todo;

**Opinião adversa:** o auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são de tal modo significativas que as demonstrações financeiras, como um todo, estão erradas e não apresentam uma imagem verdadeira e apropriada;

**Escusa de opinião:** o auditor deve emitir uma escusa de opinião quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada, de tal forma que os auditores não consigam formar uma opinião. Assim, no relatório de auditoria o auditor não expressa nenhuma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Assim, a CLC pode ser emitida num dos seguintes tipos:

- i. CLC com opinião sem reservas e sem ênfases;
- ii. CLC com opinião sem reservas mas com ênfases;
- iii. CLC com opinião com reservas;
- iv. CLC com opinião adversa; e
- v. CLC com escusa de opinião.





## PARTE II – APRESENTAÇÃO DA EMPRESA



A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda

### II.1 A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.

A sociedade A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. é uma sociedade por quotas constituída em 1990. Desde então assumiu várias denominações em função dos Revisores Oficiais de Contas associados. Atualmente é constituída por quatro sócios, concretamente três revisores oficiais de contas e uma advogada, encontrando-se registada na OROC sob o número 85 e na CMVM com o número 20161414.

A sociedade dispõe de escritórios em Viseu e agrega um conjunto de profissionais qualificados em auditoria, fiscalidade, contabilidade, gestão, economia e direito.

A A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. é atualmente uma sociedade bastante reconhecida e prestigiada no meio socioeconómico da região centro, resultado da aliança entre ROC com mais de 20 anos de experiência e uma nova geração de profissionais já credenciados ou em vias de o ser, que garante não só o cumprimento dos seus exigentes padrões éticos de comportamento profissional e da qualidade dos seus serviços prestados, como permite também enfrentar os desafios cada vez mais exigentes no presente e no futuro da profissão.

### II.2 Serviços prestados

A A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. desenvolve essencialmente atividades para as quais tem competência específica e que não se revelem incompatíveis com as exigências de independência necessárias ao exercício da revisão/auditoria. Fazem parte do quadro das suas atividades:



### **Revisão legal de contas**

O exercício da revisão legal das contas é a atividade principal da sociedade. É realizada sempre que seja exigível dar opinião ou parecer sobre determinados atos ou factos patrimoniais que envolvam exame das contas de empresas ou de outras entidades será emitida a CLC.

### **Auditoria às contas**

Outra atividade é a realização de auditoria às contas, estatutária ou contratual, de que será emitido relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras objeto de exame, obedecendo às normas técnicas aprovadas ou reconhecidas pela OROC.

### **Serviços correlacionados**

Em virtude da sua abordagem e metodologia de auditoria, privilegiando o adequado conhecimento do negócio dos seus clientes, a organização reconhece ter competências para a prestação de outros serviços relacionados com a auditoria, nomeadamente, auditorias financeiras em processos de aquisição ou no âmbito de *due diligence*, avaliação de entradas em espécie para a realização de capital social, de acordo com o art.º 28º do CSC; e emissão de pareceres relacionados com processos de transformações e fusões / cisões de empresas.

### **Outros serviços**

Constituem também funções da sociedade, fora do âmbito das de interesse público, o exercício de consultoria (inserindo-se neste domínio, entre outras, as consultas sobre organização de empresas, avaliação do controlo e análise de risco) e docência. Os sócios da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. já lecionaram matérias de auditoria e afins em escolas de ensino superior. Esta atividade é uma mais-valia para o desenvolvimento da sua função como revisores oficiais de contas.



### II.3 Áreas de atividades dos clientes

A sociedade presta serviços de revisão (legal) das contas a cerca de sete dezenas de clientes, nomeadamente empresas privadas e públicas de vários setores de atividade, entidades do setor não lucrativo (associações e Instituições Particulares de Solidariedade Social - IPSS), municípios e empresas municipais e uma entidade classificada como de interesse público (Centro Hospitalar Tondela Viseu).

**Figura 3 - Diversidade da carteira de clientes**



**Fonte:** Elaboração própria

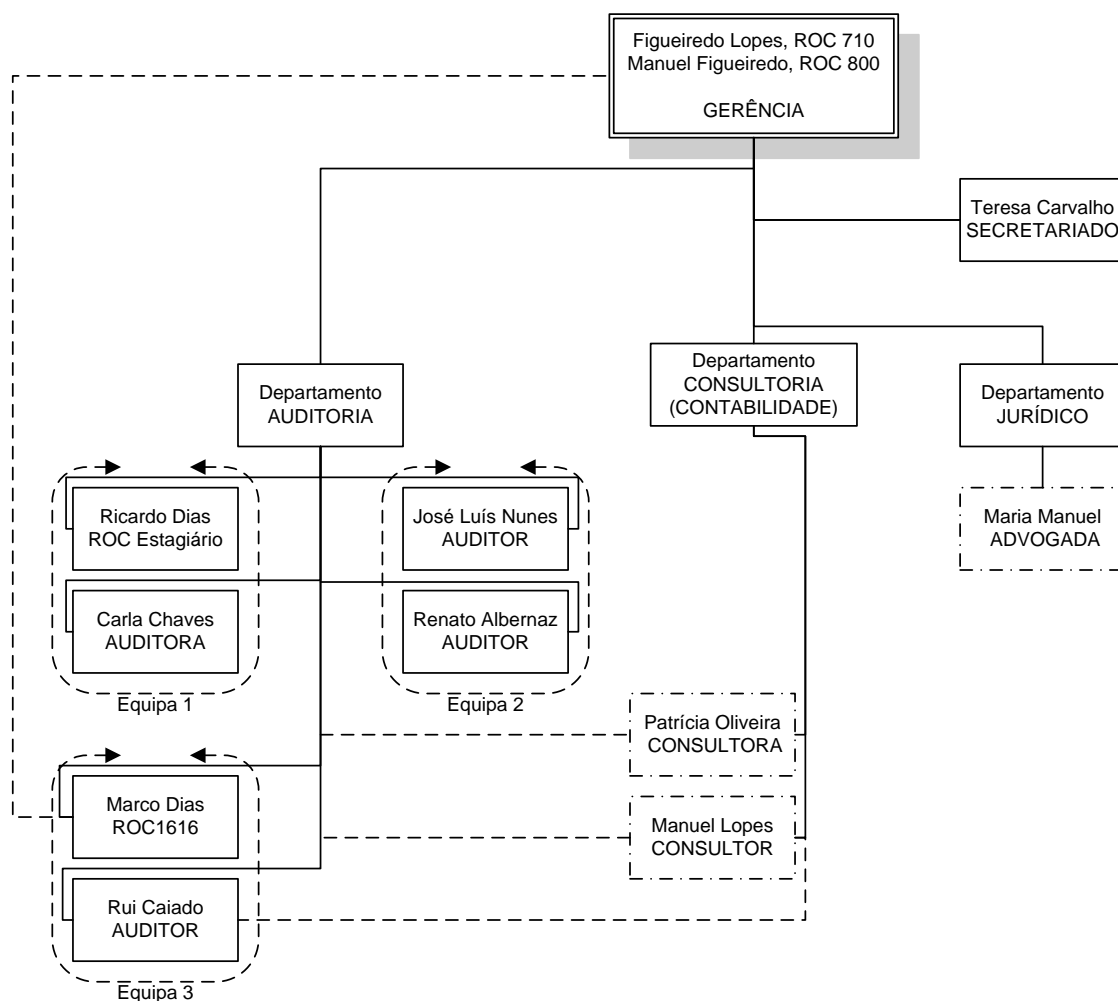
A carteira de clientes é um elemento fundamental para o sucesso das empresas embora, em algumas situações, seja difícil de avaliar. A riqueza e a diversidade dos clientes são essenciais, pois diminui muito o risco do negócio, o que se traduz numa maior segurança e estabilidade para a empresa. A diversidade de setores de negócio da carteira de clientes exige dos auditores uma grande amplitude de conhecimentos e de versatilidade, acarretando à profissão uma dinâmica incomparável.



## II.4 Estrutura Organizacional

A equipa da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. está estruturada de acordo com o organograma da Figura 3. No nível superior da cadeia hierárquica estão os dois sócios mais antigos e mais experientes da sociedade. Estes têm a seu cargo a gestão da empresa e o principal contacto com os clientes, especialmente ao nível dos seus órgãos sociais. Os poderes de representação na apresentação de propostas e outorga de contratos de prestação de serviços, bem como os relatórios e pareceres técnicos, pertencem aos três revisores oficiais de contas. O processo de recrutamento também é outra das funções incumbidas à gerência.

**Figura 4** - Organograma A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.



**Fonte:** A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.



É também a gerência que supervisiona o planejamento e orienta a execução de diversos trabalhos, acompanhando, analisando e revendo a forma como os mesmos são realizados.

O departamento de auditoria é constituído por três equipas de auditoria, estando no topo de cada equipa os auditores seniores e em seguida os juniores. Os auditores seniores são responsáveis pelo planejamento do trabalho e a elaboração dos programas de trabalho e distribuição, orientação e revisão das tarefas dos assistentes. Geralmente, no trabalho de campo, ficam a seu cargo as áreas mais delicadas do trabalho, o levantamento de procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno. Os auditores seniores são assim os principais responsáveis pela formação profissional permanente dos auditores juniores durante a execução dos trabalhos.

Os auditores juniores são os responsáveis pela execução do trabalho de campo, especialmente a nível da abertura dos mapas de trabalho, inspeções físicas e documentais, preparação de pedidos de confirmações externas, análises dos movimentos e dos saldos das contas, entre outros. Estas tarefas são desempenhadas sob a orientação direta dos auditores seniores e com base nos programas de trabalho.

O departamento de consultadoria serve para dar apoio a dúvidas que possam existir na área de contabilidade e o departamento jurídico dá assessoria a questões de direito.

Ao secretariado compete a tarefa de rececionista e também a realização de tarefas administrativas da empresa, tais como, conferência das faturas de fornecedores, pagamentos, tesouraria, assuntos relacionados com os recursos humanos, assistência técnica informática e comunicações.

### II.5 Recursos Materiais

A sociedade possui as suas próprias instalações e dispõe de materiais adequados para o exercício da sua atividade, mantendo vivos os objetivos de crescimento e melhoria que estiveram na base da sua implantação. Os recursos materiais foram pensados de raiz para permitirem o exercício da atividade profissional em boas condições técnicas e de conforto.



Para isso, foram cuidadosamente preparadas as instalações, definidos os equipamentos administrativos e sociais e selecionados os equipamentos e programas informáticos.

Para a realização dos trabalhos de auditoria é especificamente utilizado o programa informático ACD Auditor. Este programa tem-se mostrado bastante completo, pois para além das valências específicas de auditoria, oferece também funções de gestão/organização dos papéis de trabalho e funcionalidades de análise financeira. Através do carregamento do ficheiro SAFT-T da contabilidade do cliente, respeitante a um determinado período, passamos a dispor dos saldos e extratos (movimentos) contabilísticos de todas as contas e balancetes do período. Além disso permite que toda a documentação recolhida possa ser anexada a cada área de trabalho, garantindo o adequado suporte à opinião de auditoria.





## PARTE III – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

### III.1 Atividades de Formação e Adaptação

Após a minha chegada à A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. foi prestada uma apresentação das instalações e dos colegas de trabalho, das formalizações e das considerações a nível de funcionamento da empresa.

Desde o princípio ficou delineado que iria pertencer à equipa de trabalho do Dr. Marco, ROC com alguns anos de experiência e auditor responsável por uma das equipas de auditoria. Por isso, era o Dr. Marco que planeava e definia todas as tarefas a realizar e consequentemente supervisionava todos os trabalhos que me eram atribuídos.

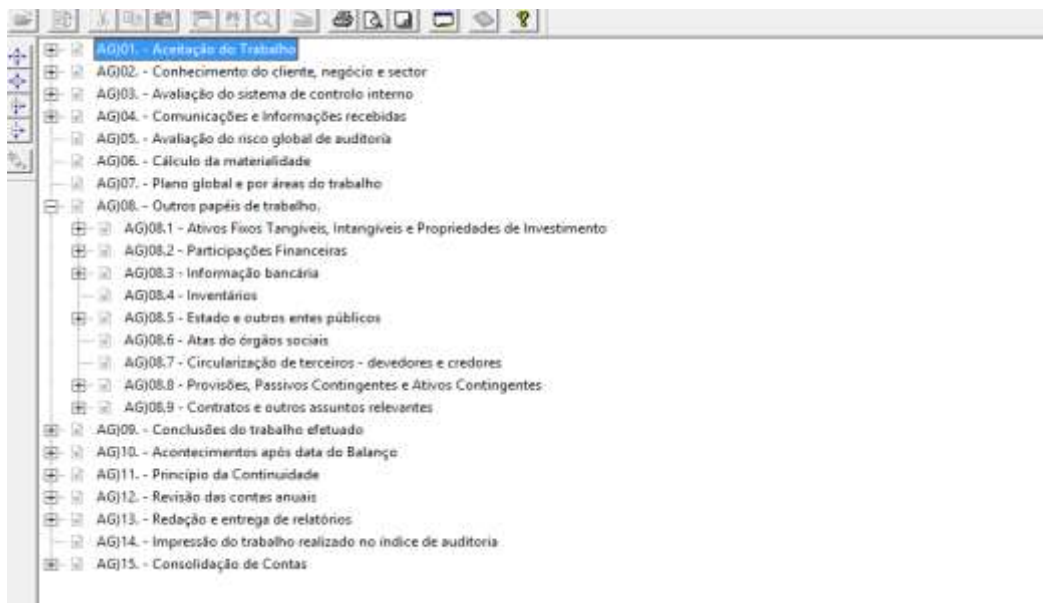
O meu estágio teve início no mês de abril. Sendo este um dos períodos mais exaustivos da atividade de auditoria, não houve possibilidade nem disponibilidade para que me integrasse na realização dos trabalhos de auditoria de final do exercício económico.

Deste modo, a primeira tarefa concedida foi a de compreender o processo de arquivamento dos papéis de trabalho, pois a indexação é primordial para que toda e qualquer informação possa ser facilmente localizada por cada um dos técnicos de uma empresa de auditoria, envolvidos ou não no trabalho em causa. Conforme o referido no ponto I.8 Papéis de Trabalho, geralmente os papéis de trabalho estão arquivados em *dossiers* correntes e *dossiers* permanentes. Na A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. estes *dossiers* estão centralizados no programa de auditoria ACD Auditor, assumindo, portanto, o formato digital. Os *dossiers* físicos servem apenas para o arquivo de documentos originais assinados e respostas de circularização recebida em papel.

Na Figura 5 é possível observar a estrutura de um *dossier* geral utilizado pela sociedade. Nesta estrutura, além de reunir os tópicos referentes ao *dossier* permanente, engloba também outros pontos revelantes, como por exemplo “AG)05. – Avaliação do risco global de auditoria”, “AG)06. – Cálculo da materialidade” e “AG)07. – Plano global e por áreas de trabalho”.



**Figura 5 -** Dossier geral da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.



**Fonte:** Retirado do programa ACD Auditor da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.

No entanto, o tópico “AG)08. – Outros papéis de trabalhos” reúne a maior parte dos papéis de trabalho referentes ao dossier permanente. Aqui encontram-se papéis importantes como por exemplo contratos de financiamentos obtidos, vários tipos de registo associados à empresa auditada (por exemplo: registo predial e registo de veículos), atas dos órgãos sociais, documentos de advogados ou assuntos litigiosos, contratos de prestação de serviços, entre muitos outros.

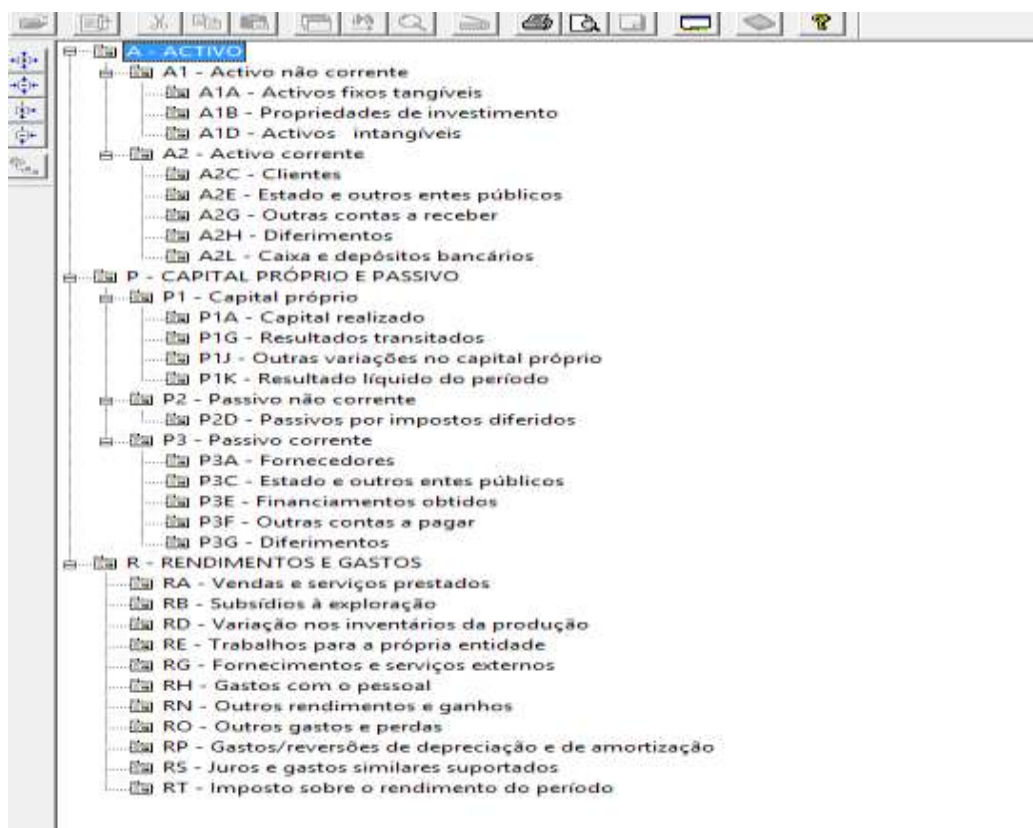
Outro ponto relevante é o “AG)02. – Conhecimento do cliente, negócio e setor”, pois é aqui que se encontram os documentos relevantes para a compreensão do funcionamento da entidade a auditar, como por exemplo o seu organigrama, os estatutos e compromissos, legislação e normas específicas do setor e outras informações relevantes sobre o cliente. Nos pontos “AG)12. – Revisão das contas anuais” e “AG)13. – Redação e entrega de relatórios” inserem-se, respetivamente, as demonstrações financeiras, anexo às demonstrações financeiras e relatório de gestão revistas pelo auditor e todos os relatórios, certificações e pareceres emitidos pelo(s) ROC.





Na Figura 6 surge um exemplo da estrutura de um *dossier* corrente utilizado pela A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. Como podemos verificar esta estrutura é dividida por rúbricas do balanço e demonstração dos resultados, nas quais se anexam todos os documentos recolhidos e testes realizados pelo auditor. Importa que neste registo fique evidência de quem realizou o teste, em que data, por quem foi revisto (auditor sénior) e quais as principais conclusões e/ou notas importantes a ter em consideração na próxima visita.

**Figura 6** - *Dossier* corrente da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.



**Fonte:** Retirado do programa ACD Auditor da A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda.

Contudo, as pastas de trabalho devem ser organizadas tendo em conta as circunstâncias e as necessidades do trabalho em questão, bem como tendo em conta a natureza do compromisso, a complexidade do negócio e as dificuldades encontradas ao longo do trabalho, o tipo de trabalho e relatório a emitir, entre outras questões. O fundamental é que exista um registo de tudo o que esteve na base da opinião do auditor. Por outro lado, em empresas que já foram sujeitas a auditoria no período anterior pelo mesmo auditor, algumas



das informações arquivadas no *dossier* corrente passam para o *dossier* geral, uma vez que serão substituídas por novas informações no período de auditoria atual.

Ainda nesta primeira fase, foi dedicado algum tempo à aprendizagem do manuseamento do *software* ACD Auditor e das suas potencialidades.

### III.2 Trabalho Específico

Depois da realização das atividades descritas no ponto anterior, foi-me solicitado a realização de um trabalho específico, a atualização do **MANUAL DE CONTROLO INTERNO DE QUALIDADE (MCIQ)**. A A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. foi uma das empresas escolhidas para o controlo de qualidade, no âmbito do artigo 68º dos EOROC. Este artigo refere que "Os revisores oficiais de contas estão sujeitos a controlo de qualidade, o qual será exercido pela Ordem, sob supervisão do CNSA<sup>2</sup>, em conformidade com o respetivo regulamento e com as normas comunitárias aplicáveis." Note-se, que o meu estágio foi realizado em 2015, logo o citado artigo 68º diz respeito aos Estatutos em vigor nessa data.

Posto isto, houve então a necessidade de atualizar o seu sistema de controlo de qualidade com a finalidade de estabelecer, implementar, manter, monitorizar e impor um sistema de controlo de qualidade que proporcionasse segurança razoável de que os sócios e os colaboradores cumpriam a ISQC1, além de garantir que os relatórios da SROC sejam apropriados às circunstâncias. Procedeu-se então a uma remodelação sistema de controlo de qualidade com a implementação do MCIQ, tendo este como finalidade, não só servir como um guião de práticas e regras a seguir pelos colaboradores, mas também para que pessoas externas à SROC possam compreender as suas políticas e procedimentos.

A estrutura deste manual foi baseada no "Guia de Controlo de Qualidade para Firmas de Auditoria de Pequena e Média Dimensão", preparado pelo IFAC, que tem como finalidade prestar uma orientação sobre a aplicação da ISQC1.

O manual contém, resumidamente, os seguintes pontos:

---

<sup>2</sup> Conforme os novos EOROC e do RJSA, já citado, a partir de 1 de janeiro de 2016 as funções anteriormente atribuídas ao CNSA passam a ser desempenhadas pela CMVM.



1. Identificação da empresa;
2. Política geral;
3. Responsabilidades de Liderança para a Qualidade das auditorias;
4. Requisitos Éticos;
5. Aceitação e Continuação de Relacionamentos de Clientes e Trabalhos de Auditoria;
6. Recursos Humanos;
7. Execução do trabalho;
8. Monitorização;
9. Reclamações e Alegações.

No ponto 1 abordam-se temas como a denominação e registo da SROC, a sua fundação e a divisão do seu capital social.

No ponto 2 abordam-se dois assuntos de elevada importância. O primeiro assunto refere-se ao sistema interno de qualidade que visa clarificar os objetivos da SROC com a implementação do MCIQ, bem como instituir os valores e princípios éticos. Desta forma, é exigido aos sócios e aos colaboradores, que se conformem a certas orientações como por exemplo:

- i. Compreender que o comportamento ético nunca pode ser derogado e a qualidade do serviço não pode ser afetada por qualquer consideração de natureza comercial;
- ii. Ler, compreender e seguir o Código do *“International Ethics Standards Board for Accountants”* (IESBA) e as normas de ética e deontologia dos Reguladores Nacionais;
- iii. Evitar circunstâncias em que a independência possa ser (ou pareça estar) diminuída;
- iv. Cumprir os requisitos de desenvolvimento profissional contínuo, incluindo a manutenção dos registos como prova dos mesmos;
- v. Manter-se atualizado quanto aos desenvolvimentos correntes na profissão, emanados das diversas entidades reguladoras e comissões técnicas;



- i. Prestar assistência aos sócios e colaboradores e, bem assim entre todos, quando necessária e solicitada, para promover a aprendizagem através da partilha de conhecimentos e experiências;
- ii. Manter registos de tempos suficientemente precisos e detalhados, para identificar o tempo gasto nos trabalhos e serviços de apoio e assim melhorar a qualidade do serviço ao cliente;
- iii. Salvar, usar e manter devidamente o equipamento informático e outros ativos partilhados, mantendo a utilização desses recursos apenas para efeitos apropriados da atividade, tendo em consideração os valores da SROC, os princípios éticos e deontológicos, a confidencialidade do cliente e a privacidade;
- iv. Manter protegidos e completamente confidenciais os dados da SROC, a informação sobre os clientes e os seus negócios, assim como a informação de natureza pessoal;
- v. Informar um sócio de quaisquer observações sobre violações significativas do controlo de qualidade da SROC e da ética, incluindo independência, confidencialidade ou uso não apropriado dos recursos da empresa;
- vi. Documentar e manter registos apropriados de todos os contactos significativos de clientes em que seja solicitado ou prestado aconselhamento profissional;
- vii. Documentar e manter registos apropriados de todas as consultas significativas, discussões, análises, resoluções e conclusões sobre gestão das ameaças à independência, questões difíceis ou polémicas, diferenças de opinião e conflitos de interesses.

O segundo assunto abordado refere-se ao *dossier* interno de qualidade, através do qual a SROC documenta todos os mecanismos concretos do sistema interno da sociedade. Este deve ser atualizado anualmente e nele constam as evidências do cumprimento das políticas e procedimentos apresentados no MCIQ, organizadas pelos separadores que de seguida se apresentam.



### **SECÇÃO I – ESTRUTURA ORGANIZATIVA, ATRIBUIÇÕES, COMPETÊNCIAS E TEMPOS**

Esta secção define os vários departamentos através de um organigrama, descreve a função e competência de cada departamento e define, através de um mapa, o tempo estimado necessário dos ROC e colaboradores de cada departamento.

### **SECÇÃO II – ÉTICA E DEONTOLOGIA**

Esta parte do *dossier* especifica os aspetos relacionados com a independência, confidencialidade, medidas de salvaguarda e sistema do controlo interno de qualidade. Disponibiliza os Guias Internos de Procedimentos e as Declarações dos ROC e colaboradores técnicos.

### **SECÇÃO III – PESSOAL TÉCNICO**

Esta secção identifica todos os colaboradores da sociedade, indicando a formação e competência de cada um(a), bem como o seu vínculo perante a SROC.

### **SECÇÃO IV – CARTEIRA DE CLIENTES E MAPA ANUAL DE ATIVIDADE PROFISSIONAL**

Esta secção contém um mapa anual de atividade que especifica o trabalho realizado com o nome da entidade, valores de balanço e total de rendimentos, número de trabalhadores, honorários faturados, tipo de serviço, modificações na CLC e ROC responsável.

### **SECÇÃO V – RELATÓRIO DE TRANSPARÊNCIA**

De acordo com o art.º 62.º do novo EOROC, apenas os ROC e as SROC que realizam a auditoria às contas de EIP, nos termos do art.º 3.º do RJSA estão obrigados à elaboração e publicação do relatório de transparência.

### **SECÇÃO VI – PLANO E RELATÓRIO ANUAL DE FORMAÇÃO**

Os sócios e os ROC devem cumprir os requisitos mínimos de formação contínua tal como definidos no n.º 4 do artigo 11.º do Regulamento de Formação Profissional dos Revisores Oficiais de Contas. Para cumprir com esses requisitos a SROC executa um plano de formação anual contínua e emite um relatório.



## **SECÇÃO VII – FORMAÇÃO INTERNA E EXTERNA DOS TÉCNICOS DE AUDITORIA**

Os demais colaboradores devem frequentar ações de formação que lhes permitam cumprir com as disposições legais aplicáveis e uma atualização contínua de conhecimentos.

Nesta secção é exibido o plano anual de formações internas e externas para os colaboradores técnicos e as ações que efetivamente cada um(a) frequenta nesse ano.

## **SECÇÃO VI – CONTROLO DE QUALIDADE DA OROC**

Nesta secção podemos verificar:

- i. os meios materiais que a sociedade dispõe;
- ii. indicadores de atividades e demonstrações financeiras;
- iii. pareceres da Comissão do Controlo de Qualidade.

Como podemos verificar existe correspondência do ponto 3 ao ponto 8 ao prescrito pela ISQC 1 (apresentados no tópico I.4 Controlo de Qualidade deste relatório de estágio). Portanto, o MCIQ estabelece as políticas e procedimentos utilizados pela SROC, de forma a cumprir com o que está exposto nessa norma.

Por último, o ponto 9 estabelece as políticas e procedimentos que a SROC aplica no tratamento de reclamações e alegações, de modo a cumprir com a ISQ1. Segundo esta norma, podem ser reclamações e alegações de que o trabalho executado pela SROC não cumpra com as normas profissionais, requisitos legais e regulamentares aplicáveis e também alegações de incumprimento do seu sistema de controlo de qualidade.



### III.3 Trabalho Intercalar de Auditoria

Depois da fase de adaptação e da elaboração do MCIQ, procede-se o trabalho no âmbito de auditorias intercalares. A A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. tem o procedimento de realizar auditorias intercalares às demonstrações financeiras, normalmente ao primeiro semestre do ano.

Atendendo à data de fim do estágio, outubro 2015, realizei várias auditorias intercalares. Os trabalhos realizados nas auditorias intercalares incidiram em vários tipos de empresas, como Agrupamento Complementar de Empresas (ACE), empresas municipais, municípios, sociedades anónimas e Entidades do Setor Não Lucrativos (ESNL).

Para a realização da auditoria intercalar, o Dr. Marco na fase de planeamento da auditoria, e conforme o previsto na ISA 300, selecionava as tarefas a realizar, de acordo com a estrutura do *dossier* corrente ilustrado na Figura 5 anteriormente apresentada. Os trabalhos realizados em grandes auditorias eram evidenciados por quem foram executados e em que data, principalmente quando o trabalho é efetuado por um auditor júnior. Para além do registo do nome e data de quem efetuou o procedimento, fica também registado quem e em que data efetuou a revisão do trabalho (auditor sénior). Este procedimento é deveras importante, uma vez que existe elevada hierarquização de funções e o trabalho tem de ser supervisionado e revisto por auditores mais experientes que garantam a qualidade do procedimento e a validação das conclusões tiradas.

Seguidamente apresento de forma mais detalhada as áreas de trabalho onde mais me debrucei.

#### III.3.1. Investimentos

##### **Ativos Fixos Tangíveis**

Esta é uma área com bastante relevância, pois é o ativo com mais peso no ativo total na maioria das empresas, e os gastos inerentes, tais como despesas de conservação e reparação, perdas por imparidade e depreciações, podem ter um grande impacto no apuramento dos resultados.



Os trabalhos de auditoria realizados nesta área iniciavam-se com uma análise da evolução da conta de ativos fixos tangíveis, através de um papel de trabalho gerado pelo ACD Auditor designado por “Rubricas a nível” (Anexo 2).

Como o ACD Auditor permite a introdução do SAF-T, é possível analisar os extratos e movimentos de todas as contas. Assim, nesta área, eram selecionados os documentos relativos às aquisições e abates/alienações dos ativos fixos tangíveis mais relevantes.

Seguidamente à seleção dos documentos, na realização do trabalho de campo, verifica-se a existência dos respetivos documentos, nomeadamente faturas, notas de crédito e ficha dos bens, assim como também se procedia à verificação física desses bens, sendo ainda analisada a adequada contabilização dos acontecimentos que originavam as movimentações deste tipo de ativos. Após este procedimento, estes documentos eram digitalizados e anexados ao papel de trabalho designado por “Movimentos Documentados do Papel” e assinalado com um *tickmark*<sup>3</sup> cada documento de forma a evidenciar o resultado da verificação dos documentos (Anexo 3).

Outro procedimento consistia em verificar o registo do património que consta no portal da Autoridade Tributária, de modo a averiguar a propriedade dos imóveis e das viaturas pertencentes à empresa auditada, confrontando a informação com os registos contabilísticos. Além disso, era obtido o mapa de depreciação/amortização de forma a verificar se o valor de aquisição do bem e as depreciações acumulados estavam de acordo com a contabilidade.

Por último realizava-se uma análise da cobertura dos seguros dos ativos fixos tangíveis, de modo a verificar a razoabilidade do valor contratado face ao valor registado na contabilidade e aferir do eventual impacto de um evento relevante incontroável sobre a continuidade da atividade da empresa auditada ou de um dos seus setores.

---

<sup>3</sup> *Tickmarks*: símbolos de verificação com a principal função de evidenciar qual o tipo de revisão que foi efetuada sobre aquele item marcado.





### III.3.2. Meios Líquidos Financeiros

#### **Caixa e depósitos bancários**

Na rubrica de caixa, verifica-se a folha de caixa, se o seu valor está de acordo com o saldo na contabilidade e se se encontra devidamente rubricada pelo responsável. Neste período, não me foi atribuída qualquer contagem de caixa, apesar de ser um dos procedimentos que habitualmente se conduz na rubrica.

Em relação aos depósitos bancários, solicitava-se as reconciliações bancárias de todas as contas de bancos e os extratos bancários do último mês e do mês seguinte, de modo a cruzar os valores presentes nas reconciliações com os saldos da contabilidade e com os saldos dos extratos bancários.

Caso existissem movimentos em aberto nas reconciliações bancárias, averiguava-se se estes tinham sido regularizados. Para tal verifica-se no extrato bancário do mês seguinte se os movimentos em aberto no banco tinham sido regularizados, ou se os movimentos em aberto na contabilidade já tinham sido efetivamente registados. Além disso, na presença de situações de erros de contabilização verifica-se se já foram efetuados os lançamentos retificativos.

Por último anexava-se as digitalizações das reconciliações e extratos bancários a um papel de trabalho designado por “Papel Dinâmico”, inserindo certas informações retiradas dessas digitalizações e assinalando com um *tickmark* o resultado da análise destes documentos (Anexo 4).

### III.3.3. Contas a Receber e a Pagar

#### **Circularização**

Como já referido anteriormente, a informação obtida de fontes externas é mais credível do que a informação obtida na entidade auditada, existindo assim a necessidade de confirmar os saldos de terceiros através de confirmações externas, conforme o estabelecido na ISA 505.



Portanto, um dos procedimentos elaborados pela A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda. é a circularização de clientes, fornecedores, instituições financeiras, seguradoras, advogados e entidades subsidiadoras.

A tarefa que me foi incumbida neste processo foi a circularização a clientes e fornecedores. O primeiro passo foi utilizar um critério de seleção de empresas, clientes e fornecedores, a circularizar. Geralmente eram selecionados os maiores saldos, os saldos contra-natura (fornecedores com saldo devedor ou clientes com saldo credor), os maiores valores acumulados ou empresas relacionadas com a empresa auditada. Seguidamente, procedia-se ao envio das cartas e *emails* de circularizações para a entidade auditada, em que esta enviava depois aos terceiros selecionados, sempre com o conhecimento do auditor responsável pelos trabalhos. No conteúdo destas cartas e *emails* era solicitado aos clientes e fornecedores, os extratos de contas correntes a 31 de dezembro (Anexo 5).

Aquando da receção das respostas de terceiros e dos respetivos extratos, confrontamos os saldos destes extratos com os saldos dos extratos da entidade auditada e assinalamos com o termo “Concordante” se estes dois saldos forem iguais ou “Para Conciliar”, se estes saldos divergirem. Todos os saldos assinalados “Para Conciliar” são enviados à entidade auditada para que um responsável possa justificar as divergências. Caso não se tenha obtido respostas de alguns terceiros, são efetuados procedimentos alternativos, nomeadamente analisar os extratos posteriores a 31 de dezembro de modo a verificar se os saldos em abertos foram regularizados.

No final do processo de circularização, realiza-se um resumo do mesmo, em que é possível, entre outros, verificar a percentagem de respostas obtidas e o peso destas no total do montante circularizado, assim como a percentagem de respostas que foram “Concordantes”, “Reconciliadas” e “Não reconciliadas” (Anexo 6).

### **Clientes e outros devedores**

Nesta área para além do processo de circularização, o principal trabalho realizado consistia na análise dos créditos incobráveis e respetivas perdas por imparidade inerentes, em que se dava especial atenção à maturidade das dívidas para que se assegurasse a correta contabilização, de acordo com os critérios contabilísticos e fiscais, nomeadamente o



momento e os montantes do seu reconhecimento. Ainda no âmbito do reconhecimento das perdas por imparidade, um dos procedimentos era verificar os saldos estáveis ou parcialmente estáveis, ou seja, saldos que transitam do período anterior e que não foram total ou parcialmente regularizados durante o período económico, de maneira a averiguar a existência de indícios de imparidade e, se aplicável o seu correto reconhecimento.

### **Fornecedores e outros credores**

Os procedimentos utilizados nesta área são em tudo idênticos aos utilizados na área acima descrita, com a exceção das perdas por imparidade pois neste caso não são aplicáveis. No entanto, também são analisados os saldos total ou parcialmente estáveis, mas com a finalidade de verificar possíveis incumprimentos para com os seus credores e consequentemente identificar indícios de dificuldades financeiras que podem trazer consequências para atividade operacional da entidade auditada.

### **Financiamentos obtidos**

Na área de financiamentos obtidos verificam-se os meios de financiamento das entidades, dos quais se destacam os empréstimos bancários, as contas correntes caucionadas, os descobertos bancários e as locações financeiras, pelo facto de serem mais usuais.

No decorrer dos trabalhos o principal procedimento passava pela recolha do mapa de responsabilidades de crédito, retirado do Banco de Portugal, onde constam todas as dívidas atuais por instituição bancária, cruzando-se este com os saldos que constam na contabilidade. Havendo divergências, era solicitado ao responsável da contabilidade a justificação das mesmas. Quando se verificava a existência de novo financiamento era solicitada a digitalização do novo contrato para verificar as respetivas condições, nomeadamente custo, prazo e garantias inerentes.

### **Estado e outros entes públicos**

Os procedimentos utilizados nesta área, resumem-se à verificação do cumprimento contributivo das entidades para com os organismos do Estado. A primeira tarefa era solicitar



ou recolher (caso as entidades facultassem as suas senhas de acesso aos portais da autoridade tributária e da segurança social) as declarações contributivas, nomeadamente:

- i. Modelo 22 do ano anterior;
- ii. Pagamento do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) relativo ao ano anterior;
- iii. Pagamentos por conta e Pagamentos especiais por conta;
- iv. Retenções na fonte de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) e IRC;
- v. Declarações periódicas do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) e respetivos pagamentos, se assim se verificar;
- vi. Comprovativos de pagamentos de outros impostos como Imposto do Selo, Imposto Único de Circulação (IUC) e Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI);
- vii. Certidão de dívida e não dívida emitida pela Autoridade Tributária e pela Segurança Social.

Após a obtenção destas declarações fiscais e respetivos pagamentos era efetuado o cruzamento entre estas e os registos contabilísticos, de forma assegurar que os valores submetidos fiscalmente coincidem com os registados na contabilidade.

Outra tarefa que se realizava nesta área era o teste ao IVA, que consistia em testar as bases das contas sujeitas a IVA dedutível e IVA liquidado, multiplicando estas bases por cada tipo de taxa (reduzida, intermédia ou normal) correspondente, de forma a que o resultado deste cálculo se aproximasse dos montantes registados na contabilidade e submetidos nas declarações periódicas.

### III.3.4. Rendimentos e Gastos

#### **Vendas e prestações de serviços**

Os trabalhos de auditoria realizados nesta área iniciavam-se com uma revisão analítica, nomeadamente, a evolução das contas correspondentes através do papel de trabalho “Rubricas a nível” (Anexo 7).



Nas contas com grandes variações entre períodos homólogos, eram selecionados alguns documentos, principalmente faturas e notas de crédito emitidas, onde estes eram observados e recolhidos aquando a realização do trabalho de campo. Após esta recolha de documentos eram digitalizados e anexados ao papel de trabalho “Movimentos Documentados do Papel” e assinalado com um *tickmark* cada documento de forma a evidenciar o resultado da verificação dos documentos.

Outro procedimento realizado passa pelo confronto entre a faturação que consta na contabilidade com a que se encontra no portal do e-fatura, de forma a validar que os valores apresentados no e-fatura são idênticos aos registos contabilísticos.

### **Fornecimentos e serviços externos**

Os trabalhos de auditoria realizados nesta área são semelhantes ao descrito na área anterior, pois também estes se iniciavam com uma análise à evolução das contas correspondentes, através do papel de trabalho “Rubricas a nível” (Anexo 7).

Também nesta área eram analisadas as contas com maiores variações entre períodos homólogos e selecionados alguns documentos, principalmente faturas e notas de crédito recebidas, onde estes eram observados e recolhidos aquando da realização do trabalho de campo. Posteriormente estes documentos eram digitalizados e anexados ao papel de trabalho “Movimentos Documentados do Papel” e assinalado com um *tickmark* cada documento de forma a evidenciar o resultado da verificação dos documentos (Anexo 3).

### **Gastos com pessoal**

Nesta área realizaram-se procedimentos para testar o processamento de salários pagos aos colaboradores, bem como o cálculo de retenções de IRS e Segurança Social inerentes ao processamento. Para a realização destes testes era solicitado o processamento de salário do mês que estávamos a auditar e o comprovativo de pagamento dos salários.

Para a realização do teste ao cálculo das retenções de IRS, com base na lista de colaboradores, eram selecionadas aleatoriamente e posteriormente solicitada à entidade auditada as fichas de funcionários, onde constavam todos os dados relevantes para o



processamento do salário de cada trabalhador, nomeadamente o seu estado civil, número de titulares, a eventualidade de ser deficiente e o número de dependentes a seu cargo. Com estas informações, através das tabelas de retenções de IRS, identificava-se a taxa de retenção de IRS a utilizar e confrontava-se com a aplicada nos recibos de vencimentos de cada funcionário selecionado.

No âmbito da retenção de contribuições para a segurança social, elaborava-se um papel de trabalho designado por *"Global Check"*, no qual era realizado o cálculo do total de contribuições efetuadas pela entidade no período analisado, de forma a verificar se a taxa aplicada era a correta e analisar quais as remunerações que integravam a base de incidência contributiva. O resultado deste cálculo deverá ser aproximado ao valor pelo qual se encontra registado na contabilidade, em gastos com encargos sociais (Anexo 8).



## CONCLUSÃO

Com a realização do estágio curricular consegui alargar a visão que tinha sobre o universo da auditoria, pois o contacto com a realidade permitiu-me aprofundar, desenvolver e solidificar conhecimentos, que até aqui eram apenas teóricos, decorrentes da parte letiva do mestrado.

Se por um lado, a auditoria está empenhada em credibilizar as demonstrações financeiras, por outro lado, não menos importante, também tem como objetivo reduzir e prevenir riscos futuros, através da análise e apoio à implementação de um sistema de controlo interno eficaz e eficiente nas entidades auditadas.

Contudo, os auditores, no exercício da sua atividade, deparam-se com algumas restrições, como é o caso da amostragem, pois é quase impossível analisar a totalidade dos milhares de transações que a maioria das entidades apresenta, não só a nível de recursos, como também devido a limitações relativas aos custos da auditoria, pois no contexto atual do mercado de auditoria, o que conta cada vez mais para os clientes é a otimização da relação qualidade-preço. É por estes motivos que o auditor na emissão da sua opinião sobre a sua análise às demonstrações financeiras preparadas pelo Órgão de Gestão, apenas a expressa com um grau de segurança razoável, e não com uma segurança absoluta.

A auditoria é sem dúvida uma área onde se tem contacto com diferentes tipos de entidades, setores de atividade, normativos contabilísticos e enquadramentos fiscais, o que possibilita obter uma enorme experiência, que se traduz numa grande mais-valia para o meu futuro profissional.

O estágio também foi importante na medida em que também consegui desenvolver diversas competências pessoais, nomeadamente o nível de comunicação, organização, gestão do tempo, desenvolver novas metodologias de trabalho e a capacidade de trabalhar sobre pressão.

Creio que a realização do estágio curricular foi bastante enriquecedora a todos os níveis, pois, para além dos conhecimentos práticos e das competências adquiridas, permitiu olhar para a realidade económica do País de outra forma. O contacto que mantive com as diversas



entidades e os seus profissionais da área financeira, permitiu acompanhar de perto o funcionamento das organizações e aprender imenso tanto com os seus aspetos positivos e negativos, ambos fundamentais para o meu amadurecimento profissional.





## BIBLIOGRAFIA

ALMEIDA, Bruno (2014); Manual de Auditoria Financeira: uma análise baseada no risco; Escolar Editora.

ALVES, Joaquim J.S. (2015); Princípios e práticas de auditoria e revisão de contas; 1ª Edição; Edições Sílabo.

Assembleia da República; Lei n.º 119/2015, de 31 de agosto; Diário da República Série I n.º 169, 6581-6600.

Assembleia da República; Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro; Diário da República Série I n.º 174, 7135-7177.

Assembleia da República; Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro; Diário da República Série I n.º 176, 7501-7516.

Assembleia da República; Lei n.º 73/2013, de 3 de setembro; Diário da República Série I n.º 169, 5499-5519.

Código das Sociedades Comerciais (1986); In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

COSTA, Carlos B. (2014); Auditoria Financeira: teoria & prática; 10.ª Edição; Editora Rei dos Livros.

Gomes, Emília (2014); A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria; Revista Revisores & Auditores, janeiro/março.

Gonçalves, António (2009); Controlo da Qualidade; Revista Revisores & Auditores, outubro/dezembro.

*International Federation of Accountants (2009); INTERNATIONAL STANDARD ON QUALITY CONTROL 1; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 220 – Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 230 – Documentação de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*



*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 260 – Comunicação com os Encarregados de Governança; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 265 – Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados de Governança e à Gerência; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 320 – Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 402 – Considerações de Auditoria Relativas a uma Entidade que Utiliza uma Organização de Serviços; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 500 – Prova de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 501 – Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Selecionados; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 505 – Confirmações Externas; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.



*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 510 – Trabalhos de Auditoria Iniciais – Saldos de Abertura; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 520 – Procedimentos Analíticos; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 530 – Amostragem de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 540 – Auditar Estimativas Contabilísticas, Incluindo Estimativas Contabilísticas de Justo Valor e Respetivas Divulgações; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 550 – Partes Relacionadas; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 560 – Acontecimentos Subsequentes; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 570 – Continuidade; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 580 – Declarações escritas; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 600 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras de Grupos; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 610 – Usar Trabalho de Auditores Internos; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 620 – Usar Trabalho de um Perito do Auditor; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 700 – Formar uma Opinião e Relatar sobre as Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 705 – Modificações à Opinião n Relatório do Auditor Independente; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.

*International Federation of Accountants* (2009); Norma Internacional de Auditoria 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.



*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 710 – Informação Comparativa – Números Correspondentes e Demonstrações Financeiras Comparativas; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 720 – As responsabilidades do Auditor Relativas a Outra Informação em Documentos que Contenham Demonstrações Financeiras Auditadas; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 800 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Preparadas de Acordo com Referenciais com Finalidade Especial; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 805 – Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Financeiras Isoladas e de Elementos, Contas ou Itens Específicos de uma Demonstração Financeira; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2009); Norma Internacional de Auditoria 810 – Trabalhos para Relatar Sobre Demonstrações Financeiras; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

*International Federation of Accountants (2011); Guia de Controlo de Qualidade para Firms de Auditoria de Pequena e Média Dimensão; 2ª Edição; In Manual do Revisor Oficial de Contas, OROC.*

Ministério das Solidariedade e da Segurança Social; Decreto-Lei nº 64/2013, de 13 de maio; Diário da República Série A n.º 91, 2863-2864.

Ministério das Finanças; Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro; Diário da República Série A n.º 267.

Ministério das Finanças e da Administração Pública; Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro; Diário da República Série I n.º 226, 8135-8177.

Ministério das Finanças e da Administração Pública; Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de agosto; Diário da República Série I n.º 155, 5226-5235.

Ministério das Finanças e da Justiça; Decreto-Lei n.º 238/91, de 30 de dezembro; Diário da República Série I n.º 149, 3364-3389.

Ministério das Finanças; Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro; Diário da República Série I n.º 301, 5146-(554-556).

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2000); Diretrizes de Revisão/Auditoria 400 – Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas.



Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2016); Guia de Aplicação Técnica n.º 1; Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria (ISA) – Novos Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria; In Manual do Revisor Oficial de Contas.

Parlamento Europeu e do Conselho; Regulamento (UE) Nº 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014.



## ANEXOS



## Anexo 1 - Novo modelo de CLC



A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo &amp; Associados, SROC, Lda

**CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS****RELATÓRIO SOBRE A AUDITORIA DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS****Opinião com reservas**

Auditámos as demonstrações financeiras anexas de Entidade X, que compreendem o balanço em 31 de dezembro de 2016 (que evidencia um total de X euros e um total de capital próprio negativo de X euros, incluindo um resultado líquido negativo de X euros), a demonstração dos resultados por naturezas, a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa relativas ao período findo naquela data, e as notas anexas às demonstrações financeiras que incluem um resumo das políticas contabilísticas significativas.

Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos (ou possíveis efeitos) da matéria referida na secção "Bases para a opinião com reservas", as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de Entidade X em 31 de dezembro de 2016 e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao período findo naquela data de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística / a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo do Sistema de Normalização Contabilística / a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro para Pequenas Entidades do Sistema de Normalização Contabilística / o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

**Bases para a opinião com reservas****(Reserva 1)****(Reserva 2)**

A nossa auditoria foi efetuada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria (ISA) e demais normas e orientações técnicas e éticas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Somos independentes da Entidade nos termos da lei e cumprimos os demais requisitos éticos nos termos do código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estamos convictos que a prova de auditoria que obtivemos é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião com reservas.

**Ênfase(s)****(Ênfase 1)****(Ênfase 2)**

A nossa opinião não é modificada em relação a esta(s) matéria(s).

**Continuidade**



A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda

Tal como referido nas notas anexas às demonstrações financeiras, a Entidade prepara as demonstrações financeiras no pressuposto da continuidade. O pressuposto da continuidade implica que a Entidade dispõe de recursos adequados para manter as atividades e que o órgão de gestão não tem intenção de cessar as atividades no curto prazo.

Com base no nosso trabalho, informamos que não temos conhecimento de qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possa suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade em continuar as suas atividades, à exceção de:

- incerteza 1, com referência para o relatório de gestão e o anexo onde a matéria é abordada
- incerteza 2, com referência para o relatório de gestão e o anexo onde a matéria é abordada

#### Responsabilidades do órgão de gestão

É da responsabilidade do órgão de gestão:

- a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da Entidade de acordo com as Normas de Contabilidade e Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística / a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro para Entidades do Setor Não Lucrativo do Sistema de Normalização Contabilística / a Norma de Contabilidade e Relato Financeiro para Pequenas Entidades do Sistema de Normalização Contabilística / o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas;
- a elaboração do relatório de gestão nos termos legais e regulamentares;
- a criação e manutenção de um sistema de controlo interno apropriado para permitir a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devida a fraude ou erro;
- a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados nas circunstâncias;
- a divulgação de qualquer facto relevante que tenha influenciado a atividade, a posição financeira ou os resultados da Entidade; e
- a avaliação da capacidade da Entidade de se manter em continuidade, divulgando, quando aplicável, as matérias que possam suscitar dúvidas significativas sobre a continuidade das operações.

#### Responsabilidades do auditor

A nossa responsabilidade consiste em obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais devida a fraude ou erro, e emitir um relatório profissional e independente baseado na nossa auditoria que inclui a nossa opinião. Incluem-se nas nossas responsabilidades:

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo órgão de gestão, utilizadas na sua preparação;
- a apreciação sobre se as políticas contabilísticas adotadas são adequadas e a sua divulgação apropriada tendo em conta as circunstâncias;





A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda

- a verificação da aplicabilidade do pressuposto da continuidade; e
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

A nossa responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

#### RELATÓRIO SOBRE OUTROS REQUISITOS LEGAIS E REGULAMENTARES

##### Sobre o relatório de gestão

Em nossa opinião, o relatório de gestão foi preparado de acordo com as leis e regulamentos aplicáveis em vigor e a informação nele constante é coerente com as demonstrações financeiras auditadas, não tendo sido identificadas incorreções materiais, exceto quanto ao seguinte:

- observação 1
- observação 2

Viseu, \*\* de \*\*\*\* de 2016

O Revisor Oficial de Contas

A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC, Lda

Representada por Alberto Henrique de Figueiredo Lopes, ROC n.º 710

Representada por Manuel Marques da Costa Figueiredo, ROC n.º 800

Representada por Marco António Costa Dias, ROC n.º 1616



## RELATÓRIO DE ESTÁGIO

## Anexo 2 - Papel de trabalho “Rubricas a nível” (modelo para rubricas do balanço)

## RUBRICAS A NÍVEL

Empresa:										
Título		Data		Trabalhado por		Índice		Data Rev.		Rev.
Ativos fixos tangíveis						A1A				
Conta	Nome	Abertura	Mov. Débi	Mov. Créd	Saldo	% Inc.	Ajstos dé	Ajstos cré	Saldo ajust	Observações
4312015001	EVAPORADOR EDOICE - 52 A 10 ED	0,00	4.460,00	0,00	4.460,00	100,00	0,00	0,00	4.460,00	Análise substantiva
4312015002	TANQUES EM INOX AISI 304 120x80x140mm (10 UNDS)	0,00	11.000,00	0,00	11.000,00	100,00	0,00	0,00	11.000,00	Análise substantiva
4341201003	MITSUBISHI CANTER 99-69-FA	21.704,00	0,00	21.704,00	0,00	-100,00	0,00	0,00	0,00	Análise substantiva
43512015002	SERVIDOR ASUS N200502460	3.942,00	0,00	3.942,00	0,00	-100,00	0,00	0,00	0,00	Análise substantiva
43512015003	AR CONDICIONADO MITSUBISHI MS2-HJ05YA (2 UNID)	0,00	1.460,00	0,00	1.460,00	100,00	0,00	0,00	1.460,00	Análise substantiva
4930001	PAVILHÃO / GARAGEM	0,00	101.922,06	4.634,74	97.287,32	100,00	0,00	0,00	97.287,32	Análise substantiva
4311893001	TERRENO SEXAL RECTA OL BARREIROS	20.570,41	0,00	0,00	20.570,41	0,00	0,00	0,00	20.570,41	
4311893001	TERRENO NA GANDARA 1885M2 ART 659	7.481,97	0,00	0,00	7.481,97	0,00	0,00	0,00	7.481,97	
4311893003	TERRENO SEXAL RECTA OLV BARREIROS	40.593,73	0,00	0,00	40.593,73	0,00	0,00	0,00	40.593,73	
43112015001	TERRENO RUA JLT P4B CASTELO BRANCO	73.850,72	0,00	0,00	73.850,72	0,00	0,00	0,00	73.850,72	
43112015001	TERRENO GANDARA R-7701 1776M2	65.000,00	0,00	0,00	65.000,00	0,00	0,00	0,00	65.000,00	
43112015002	TERRENO GANDARA R-7989 1691M2	71.621,95	0,00	0,00	71.621,95	0,00	0,00	0,00	71.621,95	
43112015003	TERRENO GANDARA R-8001 3006M2	138.120,05	0,00	0,00	138.120,05	0,00	0,00	0,00	138.120,05	
43112015004	TERRENO GANDARA R-8003 6300M2	294.000,00	0,00	0,00	294.000,00	0,00	0,00	0,00	294.000,00	
4321893001	EDIFICIO INDUSTRIAL	57.257,19	0,00	0,00	57.257,19	0,00	0,00	0,00	57.257,19	
4321893002	EDIFICIO INDUSTRIAL	29.693,94	0,00	0,00	29.693,94	0,00	0,00	0,00	29.693,94	
4321893003	EDIFICIO INDUSTRIAL	8.776,57	0,00	0,00	8.776,57	0,00	0,00	0,00	8.776,57	
4321893001	AVANÇADO (COBERTURA)	8.806,38	0,00	0,00	8.806,38	0,00	0,00	0,00	8.806,38	
4321893002	REPARACAO DA INSTALACAO ELECTRICA	4.716,69	0,00	0,00	4.716,69	0,00	0,00	0,00	4.716,69	
4321893003	EDIFICIO DE FRIO E SALA DE PRODUCAO	127.232,01	0,00	0,00	127.232,01	0,00	0,00	0,00	127.232,01	
4321894007	PAVIMENTACAO BETUMINOSA	18.380,70	0,00	0,00	18.380,70	0,00	0,00	0,00	18.380,70	



## Anexo 3 - Papel de trabalho “Movimentos Documentados do Papel”

Papel	Descrição	Data	Modo de trabalho
A1A	Activos fixos tangíveis		Análise

CONTEÚDO DO PAPEL/ÁREA	TRABALHO DESENVOLVIDO (DOCUMENTADO NO PAPEL/ÁREA)
Rúbricas	Movimentos Documentados
Movimentos do Papel/Área	Programa de Trabalho
Análise por conceitos Área	Ajustar, Propostos
	Revisões e dados de Trabalho
	Ajustar, Definitivos
	Subtotais por conta % Trabalho
	Subtotais por conta com Ajustar
	Aplicar conceitos Docum.
	Anexos e Notas
	PASTA DO PAPEL: Ficheiros do disco / Exportações

TH	Obs.	Nº Arg.	Nº	Lançam.	Anotação	Out. res.	Data	Débito	Crédito	Conta
x		1	4746	465	2	4531	27/02/2015	42.000,000	0,000	4531001
x		1	4954	520	2	4331	18/03/2015	4.460,000	0,000	433112015001
x		1	5715	753	2	4531	25/05/2015	46.000,000	0,000	4531001
x		1	7467	1266	2	4331	27/10/2015	11.000,000	0,000	433112015002
x		1	723760	103457	5	4341	04/02/2015	0,000	21.704,100	434112001003
x			723762	103457	7	4381	04/02/2015	21.704,100	0,000	43814
x		1	796219	136099	2	4351	30/09/2015	0,000	3.942,800	435112005012
x			796220	136099	3	4381	30/09/2015	3.942,800	0,000	43815
x			796221	136099	4	4351	30/09/2015	0,000	479,920	435112009008
x			796222	136099	5	4381	30/09/2015	479,920	0,000	43815

TICKMARKS		
Legenda de Tickmarks do papel		
TH	C.	Descrição
a	a	Aguarda envio de informação suporte
b	b	Verificar saldo irregular
c	c	Correcto e comprovado c/ documentação suporte
d	d	Circularizado e consolidado o saldo
e	e	Correcta contabilização, inspeção ocular
f	f	Variáveis justificadas
g	g	Verificada composição de saldo
h	h	Documento não cumpre formalidades fiscais
i	i	Documento não devidamente documentado
j	j	Requer Ajustamento

Utilidades
Tickmarks



## Anexo 4 - Papel de trabalho “Papel Dinâmico” para conciliações bancárias

Detalhe de papel dinâmico

Papel dinâmico

A2L.05 2T-Conciliação bancária

Conta 1201 - Santander Totta (Credito Predial Portugues)

Resumo Conciliação | Extrato | Detalhe Conciliadas | Resposta de conciliação | Arquivos do Disco

☒ Ver Conciliação do Saldo ☐ Ver Conciliação do Volume

Saldo Anterior 32.166,620

Saldo S/ . livros 1.665,650

Saldo confirmado 1.665,650

+ Partidas conciliadas 0,000

Valor Auditoria 1.665,650 100,000

Diferença 0,000

1ª Solitação

2ª Solitação

☐ Recebido

☐ Provas Alternativas

Comentários:

Saldo da contabilidade igual ao extrato

Cálculos complementares conciliação

Maximizar

TICKMARKS

Legenda de Tickmarks do papel

TH	C.	Descrição
<input type="checkbox"/>	a	Aguarda envio de informação suporte
<input type="checkbox"/>	b	Verificar saldo irregular
<input type="checkbox"/>	c	Correcto e comprovado c/ documentação suporte
<input type="checkbox"/>	d	Circularizado e conciliado o saldo
<input type="checkbox"/>	h	Correcta contabilização, inspecção ocular
<input type="checkbox"/>	j	Variações justificadas
<input type="checkbox"/>	l	Verificada composição de saldo
<input type="checkbox"/>	m	Documento não cumpre formalidades fiscais
<input type="checkbox"/>	p	Requer Ajustamento

Atribuir tickmarks seleccionados

Tickmarks globais

Voltar

Aceitar

Cancelar

Ver campos dados



## Anexo 5 - Carta Modelo de Circularizações

**Data:** 13 de outubro de 2016

**Assunto:** Confirmação de saldo

«DESIGNAÇÃO»

N.º Contabilidade: «N.º Contabilidade»

N.º Controlo: A2C-«N.º Controlo»

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **A. Figueiredo Lopes, M. Figueiredo & Associados, SROC Lda**, com escritórios na Urbanização Vilabeira, Lote 4, R/C, Repeses, 3500 – 733 Viseu, telefone 232 421 589, fax 232 421 061 e endereço de e-mail \*\*\*.flfsroc@gmail.com, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter extrato(s) de conta(s) corrente(s) com detalhes dos saldos existentes nos vossos registos à data de **31 de dezembro de 2015**.

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se os endereços ou o fax acima indicados. **Preferencialmente**, sugerimos o envio da informação solicitada através de e-mail com conhecimento para o nosso endereço (\*\*\*@\*\*\*.\*\*\*), para oportuna conciliação de informação. Agradecemos que no “Assunto” possam referir o “N.º Controlo” mencionado acima.

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

De V. Exas., atentamente,



## Anexo 6 - Resumo do Processo de Circularização

RESUMO E CONCLUSÕES DO PROCEDIMENTO COM REFERÊNCIA À DATA DE REPORTE DAS DF'S				Dezembro
DESCRIÇÃO DA RUBRICA DE CLIENTES	TOTAL DE SALDOS		VALOR	
	Nº	%	Absoluto	Médio
<b>Entidades Com Movimentos</b>			<b>2 604 418</b>	<b>1 051</b>
Saldos Devedores ou Nulos	2 378	96,0%	2 611 744	1 098
Saldos Credores	99	4,0%	7 326	74
Saldos Contas Títulos	0	0,0%	0	
Débitos Acumulados			20 263 482	8 181
<b>Total (Saldos)</b>	<b>2 477</b>		<b>2 619 070</b>	

ANÁLISE DOS SALDOS CIRCULARIZADOS	TOTAL DE SALDOS		VALOR	
	Nº	%	Saldos	%
<b>Foram Circularizados</b>	<b>55</b>	<b>100,0%</b>	<b>1 213 617</b>	<b>46,6%</b>
Responderam	24	43,6%	750 284	61,8%
Não responderam	31	56,4%	463 333	38,2%

<b>RESULTADO DAS RESPOSTAS</b>				
Concordantes	15	27,3%	487 554	40,2%
Reconciliadas	11	20,0%	238 972	19,7%
Não Reconciliadas	6	10,9%	23 759	2,0%

<b>CONFIRMAÇÕES PROCEDIMENTOS ALTERNATIVOS</b>				
Confirmados	17	30,9%	333 657	27,5%
Não confirmados	11	20,0%	125 913	10,4%
<b>Realização de P.A</b>	<b>28</b>	<b>50,9%</b>	<b>459 570</b>	<b>37,9%</b>
<b>Não realização de P.A</b>	<b>0</b>	<b>0,0%</b>	<b>0</b>	<b>0,0%</b>

RESULTADOS FINAIS CIRCULARIZAÇÃO CONTA 21	TOTAL DE SALDOS		VALOR	
	Nº	%	Saldos	%
FORAM CIRCULARIZADOS	55	2,3%	1 213 617	46,5%
RESULTADOS SATISFATÓRIOS	43	1,8%	1 060 183	87,4%

<b>CONCLUSÕES</b>				
-------------------	--	--	--	--



## RELATÓRIO DE ESTÁGIO

### Anexo 7 - Papel de trabalho “Rubricas a nível” (modelo para rubricas da DR)

#### RÚBRICAS A NÍVEL

Empresa:										
Título		Data	Trabalhado por		Índice	Data Rev.	Rev.			
Vendas e serviços prestados										
Conta	Nome	Débito	Crédito	Saldo	Saldo an.	% Inc.	Ajstmos dé	Ajstmos cré	Saldo ajust	Observaçõe
71221	Vendas-prod.acab.-mercado i	10.912,47	861.293,26	-850.380,79	-641.501,33	32,56	0,00	0,00	-850.380,79	Verificar mês de abril e novembro
71231	Vendas-prod.acab.-outros me	118.388,04	893.462,16	-775.074,12	-595.989,55	32,27	0,00	0,00	-775.074,12	Verificar mês de março e outubro
71211323	Vendas-prod.acab.-m n - Viseu	7.315,02	869.238,40	-861.923,38	-693.023,17	24,37	0,00	0,00	-861.923,38	Verificar mês de fevereiro e junho
71021	Vendas-merc.-mercado intrac	6.679,05	332.697,30	-326.018,25	-265.725,99	22,69	0,00	0,00	-326.018,25	Verificar mês de junho e novembro
71212323	Vendas-prod.acab.-m n - CBr	169,19	112.611,32	-112.442,13	-96.710,00	16,27	0,00	0,00	-112.442,13	Verificar mês de junho e novembro
71711110	Devoluções de vendas	33.283,05	181,51	33.101,54	28.712,43	15,29	0,00	0,00	33.101,54	Verificar mês de dezembro
71821241	Desc.abat.vnd-prod.acab.-m n	21.151,57	49,33	21.102,24	33.111,99	-36,27	0,00	0,00	21.102,24	Indagar sobre a diminuição
717231	Dev.vnd-prod.acab.-outros mercad	.737,06	0,00	.737,06	.129,60	468,72	0,00	0,00	.737,06	Valor sem relevância
71811032	Descontos e abatimentos em vend.	4.749,37	0,00	4.749,37	1583,36	199,96	0,00	0,00	4.749,37	Valor sem relevância
718231	Desc.abat.vnd-prod.acab.-outros me	6.223,50	0,00	6.223,50	0,00	100,00	0,00	0,00	6.223,50	Valor sem relevância
7282	Prest.serv.-desc.abatimentos-mer	262,20	0,00	262,20	0,00	100,00	0,00	0,00	262,20	Valor sem relevância
71721132	Devoluções de vendas	6.300,35	0,00	6.300,35	3.625,49	73,78	0,00	0,00	6.300,35	Valor sem relevância
718221	Desc.abat.vnd-prod.acab-merc intra	8.660,38	0,00	8.660,38	5.923,79	46,20	0,00	0,00	8.660,38	Valor sem relevância
71311006	Vendas-resíduos-m n - Viseu - taxa	0,00	3.504,00	-3.504,00	-2.740,00	27,88	0,00	0,00	-3.504,00	Valor sem relevância
717221	Dev.vnd-prod.acab.-mercado intrac	1.422,00	0,00	1.422,00	1.113,30	27,73	0,00	0,00	1.422,00	Valor sem relevância
71821210	Descontos e abatimentos em vend.	.994,05	0,00	.994,05	.872,21	13,97	0,00	0,00	.994,05	Valor sem relevância
71721210	Devoluções de vendas	6.930,63	16,15	6.914,48	6.438,13	7,40	0,00	0,00	6.914,48	Variação sem relevância
71110323	Vendas-merc.-m n - Viseu - taxa 23%	12.773,24	1224.418,86	-1211.645,62	-1129.873,06	7,24	0,00	0,00	-1211.645,62	Variação sem relevância
71110323	Vendas-merc.-m n - C Branco - taxa	1.340,47	154.096,65	-152.756,18	-145.670,17	4,96	0,00	0,00	-152.756,18	Variação sem relevância
71131	Vendas-merc.-outros mercados - Vi	41.533,84	108.602,39	-67.068,55	-64.831,85	3,45	0,00	0,00	-67.068,55	Variação sem relevância
71711032	Devoluções de vendas	12.702,79	0,00	12.702,79	12.448,76	2,04	0,00	0,00	12.702,79	Variação sem relevância
71211006	Vendas-prod.acab.-m n - Viseu - taxa	40.552,48	6453.733,95	-6413.181,47	-6303.108,46	1,75	0,00	0,00	-6413.181,47	Variação sem relevância



## Anexo 8 - Global Check Segurança Social

2016				Preparado por:
				Revisto por:
Base de incidência (Decreto-Lei nº 140/D 86 de 14 de Junho)				
Denominação	Outros regimes			
	Sujeito	Taxa	Valor	
Ordenados e salários	851 060,12 €	22,00%	187 233,23 €	
Ordenados e salários	1 587,81 €	11,90%	188,95 €	portador deficiência
Ordenados e salários	17 480,96 €	16,40%	2 866,88 €	pensionistas
Ordenados e salários	173 947,90 €	21,00%	36 529,06 €	docentes
Ordenados e salários	577 951,99 €	20,85%	120 502,99 €	redução de taxa
			- €	
Cálculo pela SROC				
			347 321,10 €	
Valores contabilizados (conta 635)				
			348 111,20 €	
Diferença para Mais ou para ( Menos )				
			- 790,10 €	DIFERENÇA SEM RELEVÂNCIA